



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة أبو بكر بلقايد - تلمسان -

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

مطبوعة بيداغوجية مقدمة لطلبة السنة الأولى ماستر تسيير عمومي

محاضرات في مقياس: الاقتصاد الجبائي

من إعداد:

أ. بوقناديل محمد

السنة الجامعية: 2022-2023

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
I	فهرس المحتويات
01	المقدمة
	المحور الأول: التطور التاريخي للسياسة الجبائية عبر المدارس الاقتصادية
02	I -1- تطور السياسة الجبائية في المدرسة التجارية
02	I -2- تطور السياسة الجبائية في المدرسة الطبيعية
04	I -3- تطور السياسة الجبائية في المدرسة الكلاسيكية
06	I -4- تطور السياسة الجبائية في المدرسة النيوكلاسيكية
07	I -5- تطور السياسة الجبائية في المدرسة المدرسة الكينزية "تدخل الدولة"
	المحور الثاني: السياسة الجبائية
10	II -1- مفهوم السياسة الجبائية
11	II -2- أدوات السياسة الجبائية
11	II -2-1- النفقات الجبائية
11	II -2-2- الإعفاءات الجبائية
13	II -2-3- التخفيضات الجبائية الخاصة بالوعاء
13	II -2-4- التخفيضات الجبائية الخاصة بالمعدل
14	II -2-5- القرض الضريبي
15	II -2-6- تأجيل الدفع
15	II -3- أهداف السياسة الجبائية
15	II -3-1- الأهداف الاقتصادية
16	II -3-2- الأهداف الاجتماعية
17	II -3-3- الأهداف السياسية
	المحور الثالث: النظام الضريبي
18	III -1- مفهوم النظام الضريبي
19	III -2- مكونات النظام الضريبي
19	III -3- أركان النظام الضريبي
21	III -4- محددات النظام الضريبي
22	III -5- علاقة النظام الضريبي بالنظام الاقتصادي

فهرس المحتويات

22	III - 5 - 1 - علاقته بالنظام الاشتراكي
22	III - 5 - 2 - علاقته بالنظام الرأسمالي
23	III - 5 - 3 - علاقته بالنظام السياسي
24	III - 5 - 4 - علاقته بالظروف الاجتماعية
	المحور الرابع: فعالية النظام الضريبي ومؤشرات قياسها
26	IV - 1 - مفهوم الفعالية
26	IV - 2 - مفهوم الفعالية الضريبية
27	IV - 3 - خصائص فعالية النظام الضريبي
28	IV - 4 - قياس فعالية النظام الضريبي
28	IV - 4 - 1 - مدخل الأهداف
29	IV - 4 - 2 - مدخل الموارد
29	IV - 4 - 3 - المدخل المالي
29	IV - 4 - 4 - مؤشرات فيتو تانزي Vito.Tanzi
31	IV - 4 - 5 - مؤشرات ريتشارد موسجراف Richard Musgrave
31	IV - 4 - 6 - مؤشرات مجموعة العمل الأوروبية 2004
32	IV - 4 - 6 - مؤشرات العناني
	المحور الخامس: معوقات ومشاكل النظام الضريبي
33	V - 1 - الازدواج الضريبي
33	V - 1 - 1 - تعريف الازدواج الضريبي
36	V - 1 - 2 - أسباب حدوث الازدواج الضريبي
36	V - 1 - 3 - أنواع الازدواج الضريبي
41	V - 1 - 4 - وسائل معالجة الازدواج الضريبي
43	V - 2 - الضغط الضريبي
43	V - 2 - 1 - مفهوم الضغط الضريبي
45	V - 2 - 2 - أنواع الضغط الضريبي
46	V - 2 - 3 - حدود الضغط الضريبي

فهرس المحتويات

47	V-2-4- الضغط الضريبي الأمثل
48	V-3- التهرب والغش الضريبي
48	V-3-1- مفهوم التهرب الضريبي
48	V-2-2- أنواع التهرب الضريبي
51	V-2-3- مفهوم التهرب الضريبي الدولي
53	V-2-4- صور التهرب الضريبي الدولي
57	V-2-5- أسباب التهرب الضريبي
60	V-2-6- آثار التهرب الضريبي
61	V-2-7- وسائل مكافحة التهرب الضريبي
	المحور السادس: الاقتصاد غير الرسمي وأثره على السياسة الجبائية
63	VI-1- تعريف الاقتصاد غير الرسمي
65	VI-2- خصائص الاقتصاد غير الرسمي
66	VI-3- أنواع الاقتصاد الخفي
66	VI-3-1- اقتصاد الجريمة (غسيل الأموال)
66	VI-3-2- اقتصاد غير الرسمي
67	VI-4- أسباب انتشار الاقتصاد الخفي
69	VI-5- آثار الاقتصاد الخفي على الاقتصاد الوطني
69	VI-5-1- الآثار السلبية
69	VI-5-2- الآثار الإيجابية
70	VI-6- طرق قياس الاقتصاد الخفي
	المحور السابع: الإيرادات العامة
72	VII-1- إيرادات أملاك الدولة "الدومين"
72	VII-1-1- الدومين العام
73	VII-1-2- الدومين الخاص
76	VII-2- إيرادات الدولة من الرسوم
76	VII-2-1- تعريف الرسم
77	VII-2-2- خصائص الرسم
78	VII-2-3- التفرقة بين الرسم وبعض الإيرادات العامة

فهرس المحتويات

80	VII-3 - إيرادات الدولة من الضرائب
81	VII-3-1 - تعريف الضرائب
83	VII-3-2 - القواعد الأساسية للضريبة
85	VII-3-3 - الأساس القانوني للضريبة
87	VII-3-4 - أهداف الضريبة
89	VII-3-5 - التصنيفات المختلفة للضرائب
97	VII-4 - تنفيذ الإيرادات العامة
97	VII-4-1 - الإثبات
98	VII-4-2 - التصفية
98	VII-4-3 - الأمر بالتحصيل
99	VII-4-4 - التحصيل
	المحور الثامن: الإصلاح الجبائي
101	VIII-1 - النظام الجبائي قبل الإصلاحات
104	VIII-2 - أسباب الإصلاح الجبائي
105	VIII-3 - أهداف الإصلاح الجبائي
105	VIII-4 - مجالات الإصلاح الضريبي في الجزائر
105	VIII-4-1 - الضرائب المباشرة
107	VIII-4-2 - الضرائب غير المباشرة
108	VIII-4-3 - أهم التعديلات التي جاءت في قوانين المالية الأخيرة
111	VIII-4-4 - الإصلاحات الهيكلية
115	الخاتمة العامة
116	قائمة المراجع

مقدمة:

ان تطور دور الدولة من الحارسة الى المتدخلة بعدما فشلت الأفكار الكلاسيكية بان العرض يخلق الطلب ويبقى دور الدولة حياديا يقتصر على الوظائف التقليدية فقط وتسير المرافق العمومية وتقديم الخدمات العامة التي بعجز القطاع الخاص من توفيرها وإذا تجاوز دورها عن ذلك فهذا سوف يؤثر على الاقتصاد الوطني، وكان للجبائية آنذاك دورا حياديا في ظل هذا التوجه الاقتصادي يقتصر دورها على تمويل النفقات التقليدية فقط وكانت تقوم على ثلاثة مبادئ أساسية (أولوية النفقات على الإيرادات، توازن الميزانية، جعل النفقات قليلة جدا) فلا يقبل اي فائض في الميزانية فعلى أساس توازن الميزانية يقوم التوازن الاقتصادي، اما الفائض فيدل على ان الدولة بتحصيل إيرادات تفوق المقدرة التكلفة للأفراد وهذا غير محبذ لديهم، كما ان الدولة سوف تلجأ من خلال هذا الفائض الى الاسراف في انفاق الحصيلة الجبائية في أمور غير ضرورية، لكن كل هذه الأفكار بادت بالفشل امام ازمة الكساد العالمية فلا العرض يخلق الطلب ولم يتجه نحو التشغيل الكامل، ولا توازن الميزانية نتج عنه وازن الاقتصاد الكلي تلقائيا ومن هنا ظهر الدور الجديد للدولة المنادي بضرورة تدخلها لتحقيق التشغيل الكامل وتصحيح اختلالات السوق وبهذا تكون المالية العامة قد خرجت من عزلتها وقيودها التي فرضتها المدرسة الكلاسيكية.

تعتبر الجبائية احد المركبات الأساسية للسياسة المالية التي اصبح يشغل حيزا كبيرا من اهتمامات الباحثين وحقلا متخصصا نظرا لما تكتسيه من أهمية ودورا بارزا على المستوى المحلي والدولي في المجال الاقتصادي، الاجتماعي والسياسي فالجبائية أداة في يد الدولة لتجسيد سياستها العمومية ومراة عاكسة لسياستها المالية اذ هي المورد الممول للاقتصاد الوطني في ظل ضغط النفقات العمومية في الوقت الحالي حتى اصبح التميز بين نوعين من المصادر الجبائية (العادية وغير العادية، متمثلة في القروض العامة والاصدار النقدي) التي يمكن اللجوء اليها في الحالات الاستثنائية وتعددت وظائفها من تحقيق الاستقرار الاقتصادي، تحفيز الاستثمار ودعم الادخار وتوجيه أنماط الاستهلاك وتحقيق العدالة الاجتماعية،.... لذلك نجد الدول تسعى الى تعظيم عوائدها الجبائية مع مراعاة الوصول الى تحقيق ضغط جبائي أمثل من دون تأثير على المقدرة التكلفة للأفراد.

وعلى هذا الأساس وانطلاقا من هذه الأهمية تم ادراج مقياس الاقتصاد الجبائي ضمن المقررات الدراسية للطلبة كونه من البرامج التعليمية المهمة التي ينبغي على الطلاب دراسته في مساهمهم التعليمي والتكويني والذي يمكنهم من الإلمام بالجوانب النظرية والعلمية للجبائية والنظام الجبائي وأهم التحديات والعواقب التي تواجه الأنظمة الجبائية، وغيرها من القضايا ذات الصلة بالموضوع.

المحور الأول: التطور التاريخي للسياسة الجبائية عبر المدارس الاقتصادية

بعد أن نشأ علم المالية العامة (النفقات العامة والإيرادات العامة، والميزانية العامة) وتبنت أصوله النظرية كان لا بد عليه أن يتطور ككل علم اجتماعي، تبعاً لتطور وظائف الدولة وتدخلها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وقد مر بعدة مراحل أهمها مرحلة المالية الحيادية في ظل المدرسة الكلاسيكية وبعدها المالية المتدخلة في إطار أفكار المدرسة الكينزية وسوف يتم التطرق إلى أهم المدارس الاقتصادية التي تناولت السياسة الجبائية.

I -1- تطور السياسة الجبائية في المدرسة التجارية :

تتميز المرحلة التاريخية التي تبدأ منذ أواخر العصور الوسطى، إلى ما يقرب من منتصف القرن الثامن عشر، بحدوث تطورات هامة في الوقائع الاقتصادية في حياة الكثيرون الدول على الأخص دول أوروبا الغربية، كان لها أكبر أثر في تطور العالم، ذلك التطور الذي نلاحظه في الوقت الحاضر، فقد أدت الاكتشافات الجغرافية إلى نطاق التجارة وتدفق المعادن النفيسة، وقد تسبب هذا الوضع في خلق ثروات طائلة، فضلاً عن قلب السلم الاجتماعي رأساً على عقب فأصبح التجار هم سادة العصر. في ظل المدرسة التجارية كان النظام القائم يقوم على عدد كبير من الضرائب النوعية المباشرة وغير المباشرة التي تستغرق جزء أكبر من دخل العامة والتمتد إلى طبقة النبلاء ورجال الدين، ومن أهم هذه الضرائب المباشرة ضريبة الأراضي والمباني...، والضرائب غير المباشرة والتي تفرض على السلع الصناعية عند انتقالها من المنتجين إلى تجار الجملة ثم مرة أخرى عند انتقالها إلى تجار التجزئة، هذا فضلاً عن الضرائب الجمركية وعدد آخر لا بأس به من الضرائب المحلية، وبالرغم من الضرائب المقدمة فلم تكن تدار بالطريقة التي تحقق للدولة إيرادات مالية تتناسب مع عبئها، بل على العكس من ذلك كانت الدولة تعاني دائماً من كثرة النفقات وقلة الإيرادات¹.

I -2- تطور السياسة الجبائية في المدرسة الطبيعية:

إن الفكر الاقتصادي الفيزيوقراطي ظهر في فرنسا في القرن الثامن عشر ميلادي وقد تمكنوا من خلال دراستهم للقوانين الطبيعية التي تحكم الظواهر الاقتصادية وكذا ضرورة حرية التجارة، إلى التوصل إلى بعض النتائج، وذلك فيما يتعلق بطبيعة الثروة وتوزيعها، بحيث اعتبروا الأرض هي مصدر الثروة

¹ - فجاتي عبد الحميد، دور السياسة الجبائية في تحقيق التوازن الاقتصادي -دراسة تحليلية وقياسية لحالة الجزائر للفترة 1980- 2014 أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية وبنوك، جامعة ألبواقي، 2017، ص: 12

وأن هي الوحيدة التي تستطيع خلق فائض إنتاجي صافي، ومن ثم فهذا الفائض هو الذي تفرض عليه الضريبة ونجم عن هذا الفكر الاقتصادي تقسيم الفيزيوقراط المجتمع إلى ثلاث طبقات¹:

1. الطبقة المنتجة: والتي تتمثل في طبقة المزارعين الذين يقومون باستغلال الأرض أو يملكونها كما يقومون باستخراج الدخل الصافي الناجم عن العمل الذي قاموا به وكذا بفضل الأراضي المملوكة لديهم

2. الطبقة العقيمة: والتي تشمل كل الأفراد الذين يعملون في التجارة والصناعة وبالرغم من تسليم الفيزيوقراط بأن هذه الطبقة لها منفعة تعود على الاقتصاد الوطني، وكذا منفعتها بالنسبة للفرد، لكن في نظر الفيزيوقراط لا يؤدي نشاط هذه الطبقة إلى زيادة في الثروة الوطنية وعليه تعتبر هذه الطبقة العاملة بهما طبقة ثانوية

3. طبقة الملاك: وتمثل الطبقة التي تستحوذ على الدخل الصافي الذي تنتجه الطبقة المنتجة، بالإضافة لما تقوم به من باقي أعمال النشاط التي من شأنها تؤدي إلى زيادة إنتاجية الأرض وتنميته.

فقد اعتمد فكر أنصار المدرسة الطبيعية على أساس فكرة وجود ضريبة وحيدة وهي الضريبة على الأرض، أي ربط الاقتطاع الضريبي بفائض الناتج الصافي للأرض وعدم التوسع في عملية الاقتطاع لأن ذلك يعرقل عملية الإنتاج، وبالتالي تم اعتبار ملاك الأراضي هم الفئة الوحيدة التي تنتج إيرادات صافية، ومن ثم فمن غير المجدي أن تفرض الضريبة على دخول الطبقات الأخرى، إذ أن فرض الضريبة على هذه الطبقات تعني أن الملاك المزارعين هم الذين يتحملون عبأها في النهاية، ويرجع ذلك إلى أن فرض الضريبة على دخول الفئات الأخرى، التجار والصناع مثال، سيؤدي إلى رفع أثمان الخدمات التي تقدمها هذه الفئات لملاك الأراضي بمقدار الضريبة، أي أن الضريبة في النهاية تقتطع من الناتج الصافي لدخل الملاك².

¹ - محمود جمام، النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية - دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة قسنطينة، 2010، ص: 11.

² - لخضر عبيرات، فعالية النظام الضريبي من خلال التحصيل في ظل التحولات الاقتصادية الراهنة دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الأغواط، 2018، ص: 19

I -3- تطور السياسة الجبائية في المدرسة الكلاسيكية:

ظهرت المدرسة الكلاسيكية أواخر القرن الثامن عشر، نتيجة لعدة تطورات حدثت في الحياة الاقتصادية والاجتماعية الأوروبية، وقد رافق ظهور هذه المدرسة ثورتان أساسيتان هما الثورة العلمية والثورة الصناعية، 1776 اللتان كانتا عاملين أساسيين في دعم الأفكار الاقتصادية لهذه المدرسة، والتي كانت تنادي بعدم تدخل الدولة "حيادية الدولة"، ويمكن تلخيص سياستهم هذه من خلال المقولة المشهورة "دعه يعمل دعه يمر" وبرز الكلاسيك أفكارهم على أساس أن الحرية وحدها الكفيلة بحل المشكلات الاقتصادية وإعادة التوازن، وتحقيق أكبر قدر ممكن من الإنتاج القومي طبقا لرغبات المستهلكين، وعليه في اعتقادهم إذا تركت الحياة الاقتصادية حرة فهناك قوى تصحح الاختلالات التي قد تحدث، لهذا فإنهم لا يريدون تدخل الدولة.

فكان على الدولة ألا تتعرض للنشاط الاقتصادي وألا تتدخل في الشؤون الاجتماعية، بل بأن تقوم بأعباء الوظائف التقليدية المنوطة بها فحسب وهي المحافظة على الأمن ، وإقامة العدل وحماية الحدود، والقيام بالأشغال العامة، ومن ثم ظهرت فكرة الدولة الحارسة L'état Gendarme، التي كان دورها يقتصر على الحد الأدنى من النفقات على اعتبار أن إنفاقها عقيم، وأن لا تجبي إيراداتها إلا بقدر حاجاتها لأن أي اقتطاع عام هو عقبة في سبيل زيادة الدخل القومي، فكانت النفقات آنذاك لا تتعدى 15% من الدخل القومي وكانت الضريبة حيادية غايتها تأمين الإيرادات لتغطية النفقات العامة دون أي اعتبار لهدف آخر¹.

وقد قامت المالية العامة حسب هذه المدرسة على الأسس التالية²:

✓ تقييد "تضييق" حجم النفقات العامة،

✓ أولوية النفقات على الإيرادات،

✓ توازن الميزانية.

✓ تقييد حجم النفقات العامة:

إن الفكر المالي الكلاسيكي كان يدعو إلى تقييد النفقات العمومية والعمل على جعلها أقل ما يمكن، أي الإنفاق على ما يمكن تسميته بالوظائف الكلاسيكية للدولة التي سبق التطرق إليها "الأمن، الدفاع، العدالة، الأشغال العامة...." أو ما يعرف بالوظائف التقليدية³ وهذا بهدف تحميل المواطنين أقل عبء

¹ - عصام بشور، "المالية العامة والتشريع المالي"، مطبعة طربين، 1978، ط 2، ص: 11-12.

² - محمد سعيد فرهود، "مبادئ المالية العامة"، منشورات جامعة حلب، الجزء الأول، 1979، ص: 24-25.

³ - صابة محمد، "برمجة نفقات التسيير في قطاع التعليم العالي و البحث العلمي و مكانتها في سياسة الميزانية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2008، ص: 24.

ممکن من الضرائب، وفي هذا السياق كان الكلاسيك يعتقدون أن الحكومة تتصرف بالإسراف والتبذير وعدم الكفاءة وانعدام النزاهة والمحابة، وعليه فالتدخل الحكومي الواسع النطاق في الحياة الاقتصادية لا بد أن يعود بالضرر على المجتمع ويقلل من رفاهيته، والنمو والتطور¹.

✓ أولوية النفقات على الإيرادات:

يتحدد دور المالية العامة في الفكر التقليدي بالفرض المالي أي في الحصول على الإيرادات اللازمة لمواجهة النفقات ومن ثم فإن النفقات العامة هي التي تقرر الإيرادات العامة²، وكان هناك مصدرين أساسيين فقط في تمويل هذه النفقات الإيرادات الحاصلة من ممتلكات الدولة "الأراضي، الغابات..." أما المصدر الثاني فهو حاصل الإيرادات الجبائية والتي كانت أوعيتها مستمدة من عوائد عناصر الإنتاج "الريع، الأرباح، الأجور، أما بقية الإيرادات الاستثنائية كالقروض والإصدار النقدي فكانت مستبعدة وغير مرغوب فيها لدى الكلاسيك، كما أولت المالية العامة الكلاسيكية اهتماما كبيرا للدور المالي للضرائب وأكدت على ضرورة الفعالة في الأعباء العامة.

✓ توازن الموازنة العامة:

كانت تتميز الميزانية التقليدية بضعف حجم نفقاتها وإيراداتها وكان شرط توازنها مبدأ مقدس لدى رواد الفكر الكلاسيكي والمقصود من التوازن الحسابي أي النفقات تساوي الإيرادات، في اعتقادهم أن على أساس التوازن الحسابي للميزانية تتوقف التوازنات الاقتصادية لذلك كانوا يرفضون أي اختلال في الميزانية لا من حيث الفائض أو العجز.

وتقوم فكرة توازن الميزانية العامة للدولة على منطق المفكرين الكلاسيك القائلة بأنه "عند اختلال الميزانية تضطر الدولة إلى الاقتراض حيث تأتي القروض العامة لزيادة النفقات السنوات القادمة مادام أنه يجب اهتلاكها ودفع الفوائد عنها مما يؤدي إلى تضخيم العجز الميزاني"، ولمواجهة هذه الوضعية تضطر الدولة إلى الاقتراض من الجديد مما يجعلها رهينة ظاهرة المديونية، ولما تعجز الدولة عن الاقتراض ستلجأ لأسلوب آخر يتمثل في الإصدار النقدي وهذا ما يؤدي إلى تداول أوراق نقدية إضافية دون زيادة مقابلة لها في حجم الإنتاج³ "حجم الناتج الوطني من السلع والخدمات" وهذا ما يحدث عنه ظاهرة التضخم والتي يحدث عنها اختلال في عمليات التبادل التجاري ارتفاع الأسعار، تدهور قيمة العملة.

¹ - محمد عمر أبو عيدة، عبد الحميد محمد شعبان، "تاريخ الفكر الاقتصادي"، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، 2009، ص: 206.

² - عادل العلي، "المالية العامة والقانون المالي والضريبي"، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، ج 1، ط 1، 2009، ص: 29.

³ - عباس محمد محري، "اقتصاديات المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط 4، 2010، ص: 18-19.

أما بالنسبة للفائض وهي الحالة التي يكون فيها الإيرادات أكبر من النفقات وحسب المفكرين الكلاسيك هذا الأمر سوف يدفع الدولة إلى إنفاق هذه الإيرادات في أوجه غير منتجة وغير مرغوب فيها، ويمكن كذلك يدفع إلى الإسراف والتلاعب بالنفقات العامة هذا من جهة ومن جهة أخرى كذلك يرى رواد لفكر الكلاسيكي أن الفائض في الإيرادات راجع إلى تكليف الدولة المواطنين أعباء مالية إضافية.

I -4- تطور السياسة الجبائية في المدرسة النيوكلاسيكية:

يعتبر الفكر النيو كلاسيكي امتدادا للفكر الكلاسيكي، لكونه يؤمن بالليبرالية كمنطلق للتصرفات الاقتصادية، ولقد ظهر هذا الفكر سنة 1871، ويدور حول مشكلة تخصيص الموارد التي تعد نادرة، يرى النيو كلاسيكيون، السوق يضمن تحديد التوازن من خلال الفرضيات التالية:

- ✓ يعتبر النيوكلاسيكيون أن قيمة المواد تصدر عن منفعتها عن العمل، فقيمة مادة تزيد عن قيمة مادة أخرى لأن منفعتها بالنسبة للمستهلكين أكبر من منفعة المادة الثانية.
- ✓ يتحدد سعر البيع لما يتساوى مع كلفة الإنتاج الحدية، بينما يتحدد سعر عوامل الإنتاج بإنتاجيتها الحدية.

✓ المردودية المتناقصة للمؤسسات، وقابلية السلع للتجزئة اللامتناهية.

إن المردودية المتناقصة للمؤسسات ليست بالحالة الملزمة لها إذ يمكن لهذه المردودية أن تأخذ حالات مختلفة، فلو كانت متزايدة في فرع مؤسسة فإن هذا يعني أنه في الفرع الذي تنتهي إليه أن هناك مؤسسة قادرة على احتكار السوق، أي أن المؤسسة قادرة على تغطية الطلب المتزايد بتكلفة أقل، أي بسعر أقل من أسعار الآخرين.

يبرر تدخل الدولة عن طريق الضرائب من فكرة المردودية المتناقصة للمؤسسات المفترضة من طرف نموذج أصحاب التوازن، الذي يدفع الدولة إلى مراجعة أسعارها أكبر على هذه المؤسسات، كي تتقارب تكاليفها الحدية للإنتاج مع تكاليف المؤسسات الأخرى. كما أن افتراض النيوكلاسيك قابلية السلع الى التجزئة، ينطبق على العديد من السلع العامة والمستهلكة بشكل جماعي، كالإنارة العمومية، والسدود، كما يمكن أن تكون هذه السلع منتجة معروضة من طرف الخواص، وبالتالي يمكن للفرد أن يتحمل سعرها لوحده، فتتدخل الدولة لتوفر هذه السلعة العامة بالمجان، وتعويض ذلك عن طريق الاقتطاعات الضريبية التي تفرضها على الأفراد¹.

¹ - بوزيدة حميد، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004)، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006، ص: 37

يرى Lion Walras 1804-1910، من خلال كتابه "الدولة والسكة الحديدية" أن على الدولة أن تقوم وظيفتها صيانة السكة الحديدية واحتكار بعض الخدمات أنه الصفة العمومية كالنقل، وأن تقوم أيضا بمهمة توزيع الثروة ويرى أن ذلك لا يحصل بتحصيل الموارد المالية اللازمة للقيام بمثل تلك المهام المتمثلة في الخدمات العامة، هذه الموارد تحصل من فرض الضرائب على مالك الأراضي أو كرائها للمزارعين بعد تأميمها¹.

أما Marchal Alfred 1842-1924 رائد المدرسة الكلاسيكية الجديدة فقد اهتم بالأسباب المؤدية إلى الفقر وإمكانية تلاشي هذه الظاهرة. أما بالنسبة لتوزيع الدخل القومي فهو يرى بأن المنافسة هي الصفة السائدة في السوق وأن الاحتكار ما هو إلا حالة طبيعية، لقد حدد مارشال تدخل الدولة بآلية الضرائب في مجموعة من المهام اعتبرها مهام تصحيحية للاختلالات الخاصة على مستوى الاقتصاد والتي من شأنها تحسين رفاهية الأفراد، فيمكن للدولة فرض الضرائب فقط لتصحيح الاختلالات في الميدان الصناعي وذلك إما بفرض الضرائب على الصناعات التي تعمل تحت تأثير تناقص الغلة أو عن طريق منع الإعانات على الصناعات التي تعمل تحت تأثير تزايد الغلة أما في معظم الحالات فإن آلية السوق والمنافسة التامة هي التي تؤدي إلى التخصيص الأمثل للموارد الاقتصادية².

I-5- تطور السياسة الجبائية في المدرسة الكينزية "تدخل الدولة":

أدت التطورات الاقتصادية والاجتماعية التي حدثت في نهاية القرن 19 وبداية القرن 20، وتوالي الحروب وبالإضافة إلى أزمة الكساد العالمي 1929 التي نتج عنها سوء في الأحوال الاقتصادية والاجتماعية "تفشي البطالة فائض في الإنتاج، ارتفاع المستوى العام للأسعار..."، كل هذه العوامل كانت سببا في فشل التيار الكلاسيكي المنادي بحيادية الدولة، وأصبح ضرورة التدخل الحكومي في الحياة الاقتصادية والاجتماعية من أجل تحقيق التشغيل الكامل، والاستقرار الاقتصادي.

ويعتد جون منارد كينز John Maynard Keynes الاقتصادي الانجليزي زعيم هذا التيار والذي ألف كتابه "النظرية العامة في التشغيل، الفائدة والنقد" كان ينادي من خلاله بضرورة تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية من أجل تحقيق التشغيل الكامل "Le plein d'emploi"، كما تضمن نقدا شديدا للنظرية التقليدية.

¹ - لحول إبراهيم، أثر السياسة الجبائية على النمو الاقتصادي في الجزائر دراسة قياسية خلال الفترة (1990-2017)، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص اقتصاديات المالية العامة، جامعة تلمسان، 2020، ص: 25

² - لحول إبراهيم، المرجع نفسه، ص: 26

وفي هذا الإطار خرجت المالية العامة من حالة العزلة المفروضة عليها من قبل الكلاسيك والذين قاموا بتحييدها عن المجال الاقتصادي وأخذت تلعب دورا هاما وحاسما في التنمية والتعديل الاقتصادي إلى جانب إعادة توزيع الدخل الوطني وأصبحت بالتالي المالية العامة أداة رئيسية من أدوات السياسة الاقتصادية والاجتماعية¹ وبهذا يكون قد حل هدف المالية العامة تحقيق التوازن الاقتصادي بدلا من هدف تحقيق التوازن المالي الذي كان سائدا لدى رواد المدرسة الكلاسيكية، أي الهدف الأساسي هو رفع الطلب الفعلي أو خفضه من أجل تحقيق التشغيل الكامل والاستقرار الاقتصادي وفي سبيل ذلك يمكن اللجوء إلى مصادر التمويل غير العادية كالقروض العامة أو الإصدار النقدي².

ويأخذ تدخل الدولة بأدوات المالية العامة أشكالاً مختلفة منها:

✓ في حالة الكساد:

يعد الكساد من أخطر المشكلات الاقتصادية التي يعود سببها إلى تكدس الإنتاج وصعوبة دورانه "تصريفه" في السوق والذي له قد ينتج عنه البطالة، الفوضى، وشل حركة الاقتصاد الوطني، وهنا يتوجب على الدولة التدخل بواسطة أدوات السياسة المالية من خلال تخفيض معدلات الضرائب وخاصة تلك التي تمتاز بدرجة كبيرة من المرونة، من أجل زيادة الطلب سواء في المجال الاستهلاكي أو الإنتاجي، مما يؤدي إلى نقص تكاليف الإنتاج وزيادة فرص حصول المؤسسات على الأرباح³. أو تقديم الإعانات المالية للطبقات الفقيرة أو بعض القطاعات ويطلق على هذه التدخل "السياسة المالية التوسعية".

ونفس الشيء في حالة الرواج الاقتصادي تقوم الدولة التدخل بواسطة سياسة مالية "تقيدية" الرفع في الضرائب من أجل زيادة الحصيلة لمواجهة حالات الكساد التي قد تصادف الاقتصاد في أوقات لاحقة.

✓ في حالة التضخم:

يمكن أن يواجه الاقتصاد مشكلة تضخم حسب الفكر الكينيزي عند زيادة الكتلة النقدية المتداولة الناتجة عن لجوء الدولة إلى الإصدار النقدي من طرف البنك المركزي لتغطية العجز الحاصل في الميزانية العامة للدولة، وهذا مما يؤدي إذا إلى زيادة الكتلة النقدية المتداولة دون أن تقابلها زيادة في

¹ - عباس محمود محجري، "مرجع سبق ذكره"، ص: 20.

² - محمد سعيد فرهود، "مرجع سبق ذكره"، ص: 27.

³ - صابة محمد، "مرجع سبق ذكره"، ص: 35.

الإنتاج مما ينعكس على الطلب على السلع والخدمات مع ثبات العرض الكلي، وخاصة في حالة التشغيل الكامل لعناصر الإنتاج¹.

كما أثبت التحليل الكينزي للتضخم الاقتصادي أنه يمكن للاقتصاد أن يعيش في حالة تضخم حتى ولو كان العرض النقدي ثابتاً، إذا ما ارتفع الميل الحدي للاستهلاك عندما يكون الاقتصاد في حالة استخدام كامل، ويفسر كينز التضخم على أساس التقلبات التي تحدث بين الطلب الكلي والعرض الكلي²، أي الطلب يفوق العرض مع عجز القطاع الإنتاجي لتلبية الزيادة في الطلب الكلي، مما يرافقه ارتفاع في الأسعار ومن أهل السياسات المالية المتبعة حسب النظرية الكينزية ما يلي³:

***ضغط وإلغاء بعض النفقات العمومية:** يجب القيام بضغط النفقات العمومية وخاصة غير المنتجة منها: المنح المختلفة للبطالة، المنح العائلية، الإنفاق على الأغراض الأمنية والتسليح، وإلغاء بعض النفقات التي تعتبر غير ضرورية، كالتقليص من عدد موظفي السفارات والتمثيلات الدبلوماسية، القضاء على البطالة المقنعة...

***رفع معدلات الضرائب:** رفع معدلات الضرائب والرسوم وخاصة على العالم الخارجي التي من شأنها تقلص من الطلب عليها، أو فرض ضرائب مباشرة جديدة من أجل إعادة التوازن.

وفي هذا الإطار رأى هذا الفكر لمعالجة هذه الأزمة الأخذ بفكرة ميزانية الدورة الاقتصادية التي تنص على إيجاد التوازن للنفقات والإيرادات لعدة سنوات وليس لسنة واحدة فقط، لأن الاقتصاد لا يعرف الاستقرار وإنما قد يواجه فترات كساد وفترات رواج، وأساس هذه النظرية هو الاحتفاظ أو كسب فوائض "الوفرات" الجبائية المحصلة في فترات الرخاء والازدهار كاحتياط لمواجهة فترات الكساد وقد طبقها السويد سنة 1937، وفلندة.

¹ - سعيد هنتات، "دراسة اقتصادية وقياسية لظاهرة التضخم في الجزائر"، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2005-2006، ص: 32.

² - عفيفة بجاي شوكت، "التضخم الركودي في البلدان النامية والمتقدمة مع إشارة خاصة للعراق"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في الاقتصاد، جامعة المستنصرية، العراق، 2006، ص: 44.

³ - صابة محمد، "مرجع سبق ذكره"، ص: 36-37.

المحور الثاني: السياسة الجبائية

II-1- مفهوم السياسة الجبائية:

تعد السياسة الجبائية من أدوات السياسة المالية التي تستخدمها الدولة في تحقيق أهدافها بما يتماشى والتوجهات الاقتصادية ازدادت أهميتها مع تطور دور الدولة عبر مختلف العصور بعدما كان دورها حياديا لا يتعدى القرض المالي في تمويل النفقات السيادية فقط إلا أنه ومع ظهور عدة متغيرات اقتصادية "الحرب العالمية" الأزمة الكساد تم إعادة النظر في دورها وأهميتها وأصبحت وتؤجل حيث الظروف الاقتصادية الاجتماعية والسياسية السائدة توسع نطاقها تدخلها ويمكن أن نستعرض أهم التعاريف التالية

- هي مجموعة من التدابير ذات الطابع الجبائي المتعلقة بتنظيم التحصيل الجبائي قصد تغطية النفقات العمومية من جهة، والتأثير على الوضع الاقتصادي والاجتماعي حسب التوجهات العامة من جهة أخرى¹.

- هي مجموعة من الإجراءات التي تستهدف تعبئة الموارد المالية، وتوزيعها واستخدامها وظائف الدولة وأهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وذلك من خلال دورها المالي باعتبارها الممول الرئيسي للخرينة العمومية².

- هي مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها الدولة لتنظيم اقتطاعاتها الجبائية لأسباب الحاجات العمومية، وتجسيد سياساتها العامة وتحفيز النمو الاقتصادي.

تقوم السياسة الجبائية على مجموعة من الأسس تعتبر كدعائم أساسية تقوم عليها وهي³:
- تحديد الأولويات التي يصبو إليها النظام الجبائي لفترة معينة في ظل الأوضاع السياسية والاقتصادية والاجتماعية السائدة في الداخل وكذا الأوضاع خارج إقليم الدولة، لأثر انعكاساتها على الداخل وهذا بحكم التعامل وعلاقة الدولة بباقي الدول

- التنسيق بين السياسة الجبائية والسياسات الاقتصادية الأخرى بصفة عامة

¹ - بومدين بكريتي، السياسة الجبائية وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الجزائر دراسة تحليلية خلال الفترة 1970-2014-دراسة تحليلية وقياسية-، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص تحليل اقتصادي، جامعة تلمسان، 2018، ص: 17

² - قجاتي عبد الحميد، دور السياسة الجبائية في تحقيق التوازن الاقتصادي -دراسة تحليلية وقياسية لحالة الجزائر للفترة 1980-

2014 أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية وبنوك، جامعة ألبواقي، 2017، ص: 16

³ - بهناس العباس، السياسة الجبائية ومعايير تقييم فعاليتها، مقال منشور بمجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة الجلفة، المجلد رقم 01،

العدد رقم 01، مارس 2008، ص: 264-265.

- التقليل من المفارقات الناشئة عن قرارات السياسة الجبائية والقرارات الأخرى وما تسعى إليه فالتوسع المفرط في تطبيق سياسة تحريض ضريبي مثلا من شأنه أن يحقق مآرب اقتصادية واجتماعية إلا أن ذلك ستكون له العواقب الوخيمة على إيرادات الدولة عامة والأهداف المالية للنظام الضريبي خاصة.

- التنسيق بين أدوات السياسة الجبائية خاصة عند صياغة الهيكل الجبائي من حيث تحديد نوع الضريبة وثقلها النسبي في مجموع الإيرادات السيادية والعامة، بالشكل الذي يسمح بتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية من غير الإضرار بالمكلفين أو الخزينة العامة.

II-2- أدوات السياسة الجبائية:

لكي تقوم السياسة الجبائية بالدور المنوط بها وتحقيق أهدافها التي تم رسمها في الخطة الاقتصادية للدولة تتدخل من خلال عدة أدوات يطلق عليها في مجملها بالنفقات الجبائية وتتمثل في¹:

- الإعفاءات الجبائية.

- التخفيضات الجبائية الخاصة بالمعدلات.

- التخفيضات الجبائية الخاصة بالوعاء.

- القرض الضريبي.

II-2-1- النفقات الجبائية:

هو إنقاص في حجم الاقتطاعات الجبائية نتيجة للحوافز والامتيازات الممنوحة طبقا للقوانين اللوائح التنظيمية (القرض الضريبي، التخفيضات، تأجيل مواعيد الدفع، الإعفاءات الضريبية).

II-2-2- الإعفاءات الجبائية:

هي إسقاط لحق الدولة عن بعض الممولين في مبلغ الضرائب الواجب السداد مقابل التزامهم بممارسة نشاط معين في ظروف محددة وه ما يساعد على الممول بزيادة دخله²، وتنص عليها مختلف التشريعات الجبائية والقوانين " قانون الاستثمار، قوانين المالية،"، و تكون الإعفاءات الجبائية مبررة اقتصاديا عندما تقوم بخدمة أهداف اقتصادية محددة، ذات النفع العام ضمن شروط محددة تضعها الدولة و تكون الإعفاءات مبررة اجتماعيا عندما تقوم بخدمة غايات اجتماعية كإعفاء حد أدنى من الدخل يتناسب والنفقات الضرورية للمعيشة والاعباء العائلية وقد تكون هذه الإعفاءات لا

¹ - قدي عبد المجيد، مدخل الى السياسات الاقتصادية الكلية ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص: 172

² - عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2001-2012، رسالة ماجستير تخصص اقتصاد دولي ولتنمية المستدامة، جامعة سطيف، 2014، ص: 38.

تخدم أي أغراض مما سبق ذكرها لكنها تكون لتحقيق أهداف أخرى تسعى الدولة لتحقيقها من خلالها.¹

وقد تكون هذه الإعفاءات دائمة، وقد تكون مؤقتة أو جزئيا أو كليا حسب طبيعة النشاط وأهميته الاقتصادية

❖ مثال عن بعض الإعفاءات في قانون المالية لسنة 2021

• الإعفاء الكلي من الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاث (03) سنوات ابتداء من تاريخ بدء النشاط ، عندما تكون هذه النشاطات قائمة في مناطق يجب ترقيتها و الموجودة في قائمة محددة عن طريق التنظيم تحدد مدة الإعفاء بستة (06) سنوات ابتداء من تاريخ الاستغلال و لمدة عشر (10) بالنسبة لتلك القائمة في مناطق تستفيد من إعانة « الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب ». تمدد هذه الفترة لسنتين (02) عندما يلتزم المستثمرون بخلق ثلاثة (03) مناصب عمل لمدة غير محددة على الأقل ؛

• الإعفاء من الرسم على النشاط المني لمدة ثلاث (03) سنوات بدءا من انطلاق النشاط عندما تقوم هذه النشاطات في مناطق يجب ترقيتها ، تمدد فترة الإعفاء إلى ستة (06) سنوات و إلى عشر (10) سنوات بالنسبة لتلك المقامة في مناطق تستفيد من إعانة « الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب » ؛ الإعفاء من الرسم العقاري على الممتلكات المبنية و البنايات التي تقام فيها نشاطات من طرف مستثمرين مؤهلين للاستفادة من إعانة « الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب ». لمدة ثلاث (03) سنوات، بدءا من تاريخ الإنجاز. تمدد هذه الفترة إلى ست (06) سنوات عندما تتواجد البنايات وامتدادات البنايات في مناطق يجب ترقيتها و كذلك بالنسبة لتلك المتواجدة في مناطق تستفيد من إعانة « الصندوق الخاص بتطوير الهضاب العليا » و إلى عشر (10) سنوات ، عندما تتواجد البنايات و إمتدادات البنايات في مناطق تستفيد من إعانة « الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب ». بعد انتهاء مرحلة الإعفاءات

❖ مثال عن بعض الإعفاءات في قانون المالية لسنة 2023

يستفيد من الاعفاء من الضريبة على أرباح الشركات² :

اعفاء دائم لفائدة تعاونيات الصيد البحري وتربية المائيات، واتحاداتها المستفيدة من اعتماد تسلمه مصالح الوزارة الوصية بهدف تشجيع انشائها.

¹ - محمد فرحي، سياسة الإعفاءات الضريبية في الاقتصاد الجزائري وأثارها الاقتصادية والاجتماعية، مقال منشور بالمجلة الجزائرية للعلوم القانونية والسياسية، جامعة يوسف بن خدة الجزائر، المجلد رقم 38، العدد رقم 01، مارس 2001، ص: 65.

² - منشورات وزارة المالية في الجزائر، المديرية العامة للضرائب، ص: 05

اعفاء مؤقت لمدة 05 سنوات، ابتداء من 01 جانف 2023 على الأرباح الناتجة عن ايداع حسابات الاستثمار والمحقة في إطار، العمليات البنكية التابعة للصيفة الاسلامية.

إعادة استثمار 30% من الأرباح القابلة للإعفاءات والتخفيضات الممنوحة، وخصم المبلغ الواجب إعادة استثماره من الربح القابل للتوزيع للسنة المعنية في حدود 30 بالمائة من هذا الأخير وإعادة الاستثمار في خلال أربع (04) سنوات.

II-2-3- التخفيضات الجبائية الخاصة بالوعاء:

هي إجراءات جبائية "امتيازات" تتعلق بالوعاء الجبائي الخاضع للاقتطاع حيث تقوم الدولة بتخفيضه من خلال تخفيض بعض مكوناته بما يسمح للمول كسب وفورات مالية.

مثال ذلك الذي جاء به قانوني مالية لسنتي 2021 و2022 حيث جاء في هذا الأخير تخفيض وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي الناتجة عن فوائض القيمة الناتجة عن التنازل، أنه من الآن فصاعدا وبالإضافة إلى التخفيض المقدر بـ 5 % سنويا الذي جاء به قانون المالية لسنة 2021، والذي يتم احتسابه ابتداء من السنة الثالثة من تاريخ حيازة العقار، في حدود 50 %، يخفض مبلغ فائض القيمة من :

✓ الحقوق والرسوم المدفوعة والمصاريف، التي يتحملها البائع

✓ مصاريف الاقتناء والصيانة والتحسين للعقار المتنازل عنه المثبتة قانونا وذلك في حدود 30 بالمائة من سعر الاقتناء أو قيمة الإنشاء.

II-2-4- التخفيضات الجبائية الخاصة بالمعدل:

مجموعة من التخفيضات يستفيد منها المكلف الذي تتوفر فيه شروط معينة، ومن خلال هذا الاجراء يستفيد من معدل مخفض غير المعدل العادي المطبق، وقد تكون قبل بداية النشاط، او خلال مرحلة الاستغلال وقد تكون لفترة معينة، كتطبيق المعدل المخفض 10% للضريبة على أرباح الشركات لبعض الأنشطة، 1.5% للرسم على النشاط المني عوض 02%، وكذلك النسبة المخفضة للرسم على القيمة المضافة 09% عوض 19% بالنسبة للنشاطات المتعلقة بتربية المائيات والخدمات ذات الطابع السياحي والفندقي.

❖ من بين التدابير الجبائية التي جاء بها قانون المالية لسنة 2021:

تستفيد النشاطات التي تم الحصول عليها عن طريق الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب من تخفيض من الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، حسب الحالة وكذا من الرسم على النشاط المهني المستحق عند نهاية فترة الإعفاءات المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول وذلك خلال 03 سنوات الأولى من الإخضاع الضريبي و يكون هذا التخفيض كما يلي :

- السنة الأولى من الإخضاع الضريبي: تخفيض قدره 70%؛

- السنة الثانية من الإخضاع الضريبي: تخفيض قدره 50%؛

- السنة الثالثة من الإخضاع الضريبي: تخفيض قدره 25%، كما تستفيد من هذه التخفيضات للمرحلة المتبقية النشاطات المذكورة أعلاه التي استفادت من الإعفاء والتي ما زالت مدة استفادتها من التخفيض دون إمكانية المطالبة باسترداد ما تم دفعه.

II-2-5- القرض الضريبي:

هو عبارة عن قرض مقدم للخرينة العامة من الأرباح التي يحققها المكلف بالضريبة ويقدم كإقتطاع ضريبي مسبق عن الضرائب المستحقة عليه، وهذا القرض يضاف إلى الدخل الخاضع للضريبة وفي نفس الوقت يتم تخفيضه من الضريبة الاجمالية، والقرض الضريبي يمكن أن يوجد كذلك إذا كان المكلف بالضريبة الذي يدفع الضرائب شخص أجنبي، ويعني كذلك التخفيضات الضريبية التي تطبق على بعض النفقات مثل نفقات البحث والتطوير، والتي تترجم في هذه الحالة بإرجاع الضريبة المدفوعة¹.

II-2-6- تأجيل الدفع:

وتتمثل في عدم إخضاع جزء من المبلغ الخاضع للريبة خلال السنة الحالية وإنما يؤجل إلى سنوات لاحقة، وتشكل هذه التقنية وسيلة لامتصاص الآثار الناجمة عن تحقيق خسائر خلال سنة معينة، وهذا بتحميلها على السنوات اللاحقة حتى لا يؤدي ذلك إلى تآكل رأسمال المؤسسة²

¹ - مليكاوي مولود، الانفاق الضريبي في الجزائر وإشكالية التهرب الضريبي دراسة تحليلية تقييمية، مقال منشور بمجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة، المجلد رقم 04، العدد رقم 02، ديسمبر 2015، ص: 218.

² - طالي محمد، أثر الحوافز الضريبية وسبل تفعيلها في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر، مقال منشور بمجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الشلف، المجلد رقم 05، العدد رقم 06، جانفي 2009، ص: 318.

II-3- أهداف السياسة الجبائية:

تقوم السياسة الجبائية على تحقيق عدة أهداف وعلى نطاق واسع المجالات يعتبر أساسها واقدامها الهدف التمويلي وبعدها تطورت السياسة الجبائية الى ان أصبحت تسعى الى تحقيق التوازنات الاقتصادية، وإعادة توزيع العادل للدخل والثروة وغيرها من الأهداف يمكن تلخيصها في ما يلي:

II-3-1- الأهداف المالية:

يعد الهدف الأساسي للسياسة الجبائية من خلال توفير الموارد المالية اللازمة لتمويل النفقات العمومية لتقديم الحاجات العامة، وتطور هذا الدور بتطور دور الدولة وازدياد الحاجات العامة ففي ظل الدورة الحارسة كانت هذه النفقات لا تغطي سوى النفقات التقليدية المحدودة الامن، العدالة، الدفاع المنشآت لكن مع زيادة نطاق تدخل الدولة ارتفع حجم الاحتياجات المالية مما أصبح يتطلب ارتفاع حجم التمويل والبحث عن مختلف البدائل لتمويل الاقتصاد الوطني.

II-3-2- الأهداف الاقتصادية:

يلعب دورها هنا في تحقيق الاستقرار الاقتصادي من خلال معالجة اختلالات (المشاكل) الاقتصادية وضمان التخصيص الأمثل للموارد.

✓ ففي حلة الانكماش الذي يؤدي الى ركود اقتصادي حاد وانخفاض معدلات النمو الاقتصادي تتدخل الدولة عن طريق السياسة الجبائية لتفعيل الطلب الكلي لتحقيق التشغيل الكامل من خلال تخفيض معدل الاقتطاعات الجبائية على الإنتاج او الأجور والمرتبات وهذا يسمح الى انخفاض تكاليف الإنتاج وزيادة مداخيل الافراد مما يؤدي الى تنشيط الطلب الكلي وإعطاء نفس جديد للحياة الاقتصادية، كذلك من بين التدخلات الجبائية هنا هو تشجيع الاستثمار بمنح مختلف الامتيازات الجبائية لتشجيع الاستثمار والذي يؤدي الى زيادة حجم الإنتاج، وتوفير مناصب العمل،....

✓ في حالة التضخم اين يكون حجم الطلب الكلي اكبر من العرض يتم استخدام سياسة انكماشية لامتناس فائض الكتلة النقدية والتحكم في الطلب المتزايد الذي فاق العرض عن طريق زيادة ارتفاع في حجم الاقتطاعات الجبائية " الضرائب على الإنتاج، الضرائب على الأجور" لكي ينخفض مقدار الدخل الموجه للاستهلاك من جهة وارتفاع تكاليف الإنتاج من جهة أخرى، إلغاء الإعفاءات ومختلف الامتيازات الجبائية لامتناس جزء من القدرة الشرائية مما

يدفع بالأفراد إلى التقليل من استهلاكهم وبالتالي ينقص الطلب الكلي وتتراجع معه الضغوط التضخمية¹.

✓ تشجيع الصناعات المحلية وحمايتها في المنافسة الخارجية:

يتم ذلك من خلال فرض رسوم وضرائب مرتفعة على السلع المستوردة لكي ترفع أسعارها ويعرض المواطن علمها، في مقابل تخفيض الضرائب على السلع المحلية المسوقة داخليا لصيانتها وحمايتها من منافسة المنتجات الأجنبية.

✓ توجيه النشاط الاقتصادي وتشجيع الاستثمار:

تعكس الموارد العمومية توجهات السلطات العمومية حيث تقدم امتيازات جبائية للقطاع المراد توجيه الاستثمار فيه أو في منطقة معينة " كالصحراء والهضاب مثلا أو القطاع الفلاحي، والصيد..."² تسعى السياسة الجبائية إلى ضمان تخصيص أمثل للموارد الاقتصادية، وفي حال وجود سوق كاملة فإن ذلك بإمكانه أن يتحقق إلا أن السوق الكاملة حتى وإن كانت موجودة نظريا فإنها غير موجودة في الواقع. لذلك تكون الأسواق الحالية عاجزة عن تخصيص الموارد بشكل كفاء؛ وذلك نظرا لوجود ما يعرف في الأدبيات الاقتصادية بالآثار الخارجية Externalités التي تعمل على تخفيض التكاليف التي يتحملها الأعوان الاقتصاديون، نتيجة ممارسة نشاط معين مقارنة بالتكاليف التي يتحملها المجتمع والاقتصاد ككل، خاصة فيما تعلق بالتلوث، التصحر... الخ، لذلك يتم الأخذ بعين الاعتبار الروابط الموجودة بين ممارسة النشاط الاقتصادي لتصل لمستوى التكاليف الاجتماعية.³

II-3-2- الأهداف الاجتماعية:

- تكمن الأهداف الاجتماعية في إعادة توزيع الدخل بين مختلف شرائح المجتمع لتصحيح التفاوت في مداخيل الأفراد من خلال فرض معدلات مرتفعة على ذوي الدخل المرتفعة والعكس اعفاء ذوي الدخل المنخفضة والفقراء أو فرض نسب قليلة تناسب ومداخيلهم تطبيقا لمبدأ العدالة الضريبية ومراعات المقدرة التكليفية.

¹ - لخضر عبيرات، فعالية النظام الضريبي من خلال التحصيل في ظل التحولات الاقتصادية الراهنة، دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الأغواط، 2018، ص: 32.

² - بن عيسى إلهام، استدامة السياسة المالية في اقتصاديات الدول النفطية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص مالية وإدارة الأعمال، جامعة عين تموشنت، 2021، ص: 43.

³ - قاسمي محمد، عصنة الإدارة الجبائية ودورها في تفعيل السياسة الجبائية دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2006-2018، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص نقود، مالية وبنوك، جامعة البليدة، 2019، ص: 48.

- تنظيم الاستهلاك او مكافحة بعض الآفات كفرض ضرائب مرتفعة على السلع الكمالية ذات الترف لان في الغالب يلجأ اليها الطبقة الغنية، اما مكافحة الآفات يكون من خلال فرض معدلات مرتفعة على التبغ والمشروبات الكحولية.
- التحكم في النمو السكاني عن طريق تحديد النسل كفرض ضرائب تتناسب طرديا مع عدد الأطفال، او تشجيع النسل بمنح امتيازات ومنح وتخفيضات على المداخيل حسب عدد الأطفال مثل الدول الاوربية

II-3-3- الأهداف السياسية:

تعكس السياسة الجبائية توجهات الدولة اتجاه الدول الأخرى كأن تقوم بإعفاء منتجات دولة معينة من الحقوق الجمركية ومختلف الاقتطاعات المفروضة على عبور المستوردات لتوطيد العلاقات التجارية والسياسية في آن واحد، ويحدث العكس مع دول أخرى، كما تستخدمها الدولة لتحقيق توازنات الجهوية والإقليمية من خلال تشجيع الاستثمار المحلي وحتى الأجنبي لجلب رؤوس الأموال في مناطق معينة.

المحور الثالث: النظام الضريبي

III- 1- مفهوم النظام الضريبي:

تختلف ملامح النظام الضريبي من بلد الى اخر فالنظام الضريبي لأي بلد من البلدان هو تعبير عن مجموعة من العناصر الأيديولوجية بما فيها القانونية والاقتصادية والفنية التي تؤدي الى كيان ضريبي معين هذا الأخير الذي يمثل أحد أوجه النظام الاقتصادي القائم¹، وهناك مفهومان للنظام الضريبي أحدهما ضيق يتنمّل في مجموعة القوانين والقواعد التي تمكن من الاستقطاع الضريبي والآخر واسع يتمثل في مجموع العناصر والمكونات الأيديولوجية والفنية والاقتصادية التي تشكل من خلال ارتباطها وتفاعلها مع بعضها البعض كيان ضريبي معين².

✚ التعريف الضيق:

هو مجموعة القوانين والقواعد التي تمكن من الاستقطاع الضريبي، في مراحله المتتالية من التشريع الى الربط والتحويل³، وهو ما يعرف بالتنظيم الفني للضريبة، حيث تقوم الدول بالمفاضلة بين أنواع الضرائب الموجودة واختيار ما يمكن اختياره ضمن الهيكل الضريبي، لتأتي مرحلة ربط هذه الضرائب وفي الأخيرة اختيار الطرق الملائمة والمناسبة لتحصيل جملة الضرائب المفروضة⁴.

✚ التعريف الموسع:

هناك عدة تعاريف تناولت النظام الضريبي بمفهومه الواسع، والذي هو عبارة عن هيكل ضريبي ذي ملامح وطريقة عمل محددة وملائمة للنهوض بدوره في تحقيق أهداف المجتمع التي تصوغها مثله وظروفه المختلفة والتي تمثل بدورها الإطار تعمل فيه الضرائب⁵، كما يعرف على انه الإطار ينظم مجموعة من الضرائب المتكاملة والمتناسقة ويتم تحديدها استنادا الى أسس فنية واقتصادية ومالية وفي ضوء اعتبارات سياسية، اقتصادية، واجتماعية وإدارية.

¹ - لحول إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص: 50

² - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي واشكالية التهرب دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية فرع التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص: 36

³ - لوالبية فوزي، فلسفة النظام الضريبي وهيكله في الجزائر، مقال منشور بمجلة للدراسات الفلسفية والإنسانية المعمقة، جامعة الجلفة، المجلد رقم 02، العدد رقم 01، مارس 2019، ص: 172

⁴ - قاشي يوسف، واقع النظام الضريبي الجزائري وسبل تفعيله، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص اقتصاديات المالية والبنوك، جامعة الجزائر، 2002، ص: 22

⁵ - قاشي يوسف، المرجع نفسه، ص: 22

III- 2- مكونات النظام الضريبي:

لكي يقوم النظام الضريبي بتحقيق الأهداف التي تم على أساسه صياغته لابد ان يكون هناك عدة مركبات متكاملة تعمل مع بعضها من أجل ذلك تتمثل أساسا في :

1- التشريع الضريبي: وهو القانون الذي يحمل في مضامينه القواعد القانونية المطبقة على المكلف بالضريبة سواء فيما يتعلق بتحديد الوعاء الضريبي وحصره أو تصفية هذه الضرائب وتحصيلها، إضافة إلى ذلك فهو ينظم العلاقة بين مصلحة الضرائب من جهة وممولي الضرائب من جهة أخرى المنازعات الضريبية التي تثار بين المكلفين والإدارة الضريبية.

2- المجتمع الضريبي والإدارة الضريبية: حيث يعرف المجتمع الضريبي بأنه مجموع الممولين المكلفين بأداء الضريبة إلى الدولة، سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو كيانات اعتبارية منحها المشرع الشخصية المعنوية أما الإدارة الضريبية فهي تختص بتنفيذ القوانين الضريبية والتحقيق من سلامة تطبيقها، حماية لحقوق الدولة من جهة وحقوق الممولين من جهة أخرى، واقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية التي ترقى بالنظام الضريبي إلى درجات من الإتقان وتساعد المجتمع على تحقيق أهدافه الاجتماعية والاقتصادية والسياسية¹.

3- اللجان والهيئات الاستشارية: وهي الهيئات التي تساعد الحكومة في تحديد وصياغة السياسة الضريبية وتقييمها، وتشمل هذه اللجان على ممثلي الحكومة والمنظمات غير الحكومية والمجتمع المدني والشركات والخبراء والباحثين المختصين.

III- 3- أركان النظام الضريبي:

ان النظام الضريبي على اختلافه باختلاف السياسة الاقتصادية والمالية للدولة واختلاف الأزمنة يقوم على ركنين أساسيين هما الهدف والوسيلة (الأداة)

1. الهدف: ان صياغة أي نظام ضريبي لا بد من أجل تحقيق أهداف معينة يندرج ضمن الإطار العام للسياسة العامة للدولة وتوجهاتها الاقتصادية وتختلف هذه الأهداف من دولة لأخرى باختلاف أنظمتها الاقتصادية وسياساتها المالية ومن وقت لآخر حسب الظروف السائدة، وفي مجموعها تحاول احترام مبادئ النظم الضريبية وهي العدالة في توزيع الأعباء الضريبية وقد تكون العدالة هدفا يسعى النظام الضريبي إلى تحقيقه في إطار سياسات إعادة الدخل أو سياسات ضبط الأسعار ولكن الدور الأكبر للنظام الضريبي يبقى في ما يوفر من موارد مالية

¹ - شلالى عبد القادر وآخرون، أثر الإصلاحات الضريبية على النظام الضريبي الجزائري، ورقة بحثية مقدمة في فعاليات الملتقى الوطني مساهمة النظام الجبائي الجزائري في تنوع الاقتصاد الوطني خارج قطاع المحروقات يومي 18-19 أبريل 2018 بجامعة البويرة، ص: 03

كافية تساهم في حل مشكلة التمويل، إضافة إلى دعم النشاط الاقتصادي من خلال سياسات التحريض والتحفيز الضريبي¹.

2. الوسيلة (الأداة):

عند تحديد الأهداف في المرحلة الأولى لا بد من إيجاد الوسائل اللازمة لتحقيقها وتتكون من العنصر الفني، والعنصر التنظيمي

• العنصر الفني:

تتمثل في مجموعة الضرائب المختلفة المطبقة في بلد معين وفي فترة زمنية معينة وبالتالي تشكل الضريبة وحدة بناء ذلك النظام وتختار الدولة عادة من الوسائل الفنية ما يسمح لها بتحقيق حصيلة ضريبية غزيرة تتصف بالتبات من جهة وبالمرونة من جهة أخرى²، كتوسيع نطاق الضريبة أو الحد من الإعفاءات أو الزيادة في المعدل، وكذلك استخدام الوسائل الفنية التي تمكنها من التمييز في المعاملة الضريبية بين أنواع الإنتاج المختلفة أو بين السلع الضرورية والسلع الكمالية، أو بين الدخل المنخفضة والدخل المرتفعة.

• العنصر التنظيمي:

يكتسي العنصر التنظيمي للنظام الضريبي أهمية بالغة حيث توجد الضريبة ضمن مزيج ضريبي متشعب مما يقتضي وجود تنظيم إداري يتكفل بمهمة الإقرار والربط والتحصيل، ويزداد حجم هذا التنظيم كلما تعقد الكيان الضريبي، ولاستمرار وجود النظام الضريبي يجب توفر علاقة تكاملية بين مختلف الضرائب التي تكونه، بحيث نقص حصيلة إحداها يجب أن يعوضه ارتفاع في حصيلة ضريبة أخرى، كما أن عدالة الضرائب التصاعدية يعوض عدم عدالة الضرائب على الاستهلاك وعندما تفرض ضريبة على سلعة معينة يجب أن لا تترك السلع التي تحل محلها بدون ضريبة، وإلا تحول الاستهلاك نحو هذه السلع البديلة وتجنب بذلك المكلفين من دفع الضريبة. وتبرز أهمية العنصر التنظيمي عند فرض ضريبة جديدة أو عند تحديد عناصر وعائها، إذ يجب أن تكون هذه الضريبة متفقة مع جميع الضرائب الموجودة قبلها

أي مراعاة التنسيق الضريبي، وذلك حفاظا على وحدة الهدف للنظام الضريبي³.

¹ - فنغور عبد السلام، تقييم سياسة الإصلاحات الجبائية في الجزائر منذ سنة 1992 تقييم وآفاق، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص اقتصاد التنمية، جامعة باتنة، 2017، ص: 53

² - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي واشكالية الهرب دراسة حالة الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص: 38

³ - لشلح صافية، فعالية النظام الضريبي من خلال الإصلاحات الضريبية -دراسة النظام الضريبي الجزائري-، رسالة ماجستير في علوم التسيير تخصص دراسات محاسبية وجبائية، جامعة الأغواط، 2015، ص: 44

وتتمثل في مجموعة القوانين واللوائح التنفيذية والمذكرات التفسيرية والتشريعات، والتي تمكن من استقطاع الضريبة وتحصيلها تبرز أهمية هذه الوسائل عند اقتراح فرض الضريبة وعند اختيار وعائها اذ يتطلب الامر التنسيق بين مختلف الضرائب وضرورة مراعات الوجود السابق لبعض هذه الضرائب¹

III-4- محددات النظام الضريبي:

مما توصلت إليه الدراسات في مجال تغير الهيكل الضريبي في ظل عملية التنمية، نستطيع أن نخلص إلى أن أهم المحددات التي تؤثر في تكوين الهيكل الضريبي في مكان ووقت محددين يمكن أن تكون²:

1. خصائص الاقتصاد التي تحدد مجموعة الأوعية الضريبية المتوفرة مع توافر الإمكانيات الإدارية .
2. مستوى التنمية الذي وصله البلد، والذي يشار إليه بعوامل قد تكون مثلاً، درجة تنقيد الاقتصاد، ومستوى دخل الفرد .
3. المستويات التي وصلتها عوامل ذات سمة اجتماعية أو سياسية، بما فيها: المستوى الحضاري لفرض الضرائب الحكومية، درجة التحضر، والاهتمامات السياسية والفلسفية السائدة في المجتمع.
4. برامج الإنفاق الحكومي التي تحدد مدى الاستخدام الممكن لتلك الأوعية الضريبية
5. الميول السياسية لدى الحكومة، إذ قد تفضل بعض أنواع الضرائب على غيرها لأغراض مثل المساواة والعدالة وغيرها من الأهداف.
6. هيكل النظام الضريبي نفسه.

مثلما تم التطرق اليه سابقا ان النظام الضريبي يختلف من دولة الى أخرى كل حسب خصوصياتها اذ يتحطم فيه الظروف الاقتصادية ودرجة التقدم، الاجتماعية والسياسية وأنظمة الحكم وحتى تركيبة المجتمع وعاداته وتقاليده كل هذه الاعتبارات تعد من محددات النظام الضريبي وتتحكم في صياغته، والتي تسعى الى تحقيق اهداف المجتمع من خلال اشباع الحاجات العامة وتحقيق التنمية والاستقرار. وسوف نتطرق بالي هذه المحددات والعوامل وعلاقتها بالنظام الضريبي.

¹ - لحول إبراهيم مرجع سبق ذكره، ص: 55

² - عمرو هشام العمري، مرونة الهيكل الضريبي في ظل نظرية مراحل الهيكل الضريبي (دراسة مقارنة)، مقال منشور بمجلة التنمية والسياسات الاقتصادية، المجلد رقم 07، العدد 02، المعهد العربي للإحصاء والتخطيط، الكويت، يونيو 2005، ص: 45

III-5- علاقة النظام الضريبي بالنظام الاقتصادي :

يتأثر النظام الضريبي بالنظام الاقتصادي السائد فعلى اساسه يتم اختيار النظام الضريبي الذي يتماشى معه، كما ان النظام الضريبي جزء من النظام المالي والذي يعد بدوره أحد مكونات النظام الاقتصادي.

III-5-1- علاقته بالنظام الاشتراكي :

يقوم النظام الاشتراكي على الملكية العامة لوسائل الإنتاج والتخطيط الشامل وتزداد الأهمية للقطاع العام حيث تكون كل القرارات الاقتصادية صادرة عن الحكومة وأجهزة التخطيط المركزي، وهنا الدولة هي التي تقوم بإنتاج السلع والخدمات كونها تملك عناصر الإنتاج، وعليه فدور الضرائب او الجباية بصفة عامة في تحقيق الأهداف الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية، يكاد ينعدم فالدولة هي الموجه وتملك كامل الثروة الوطنية مما يسمح لها بتوزيع الناتج الوطني بما يتماشى وسياساتها الاقتصادية، السياسية والاجتماعية وضمان كيفية استمرار النمو الاقتصادي دون الحاجة الى تدخلات عن طريق سياساتها الضريبية في تحقيق أهدافها ويبقى غالبا دوره محدود في تحقيق اهداف هذه الاقتصاديات ويقتصر على تمويل المشروعات العامة والخدمات العامة الواسعة النطاق.¹ ومن هنا يمكن استنتاج الخصائص التالية للنظام الضريبي في هذه الاقتصاديات هو انخفاض الضرائب المباشرة وخاصة على الدخل الى الحد الأدنى نظرا لكون ان جميع الأنشطة هي عامة بالإضافة ان الافراد يتلقون مرتباتهم من الدولة وتحديد الأسعار والدخول يكون من طرفها وبالتالي يقتصر دور الضرائب على تحقيق اهداف المجتمع ويتضح ذلك من خلال استخدام الضريبة لتعديل أسعار بعض السلع والخدمات او تحقيق التوازن بين مجموع دخول الافراد وقيمة السلع الاستهلاكية، والمحافظة على الدور التوجيهي للموارد الاقتصادية، بالإضافة الى ارتفاع الضرائب غير المباشرة وخاصة الضرائب على رقم الاعمال التي تهيمن على الحصيلة الضريبية وبعدها الضريبة أرباح القطاع العام.²

III-5-2- النظام الرأسمالي :

يقوم هذا النظام مرتكزا على عدد من الدعائم الأساسية والتي تتمثل في الملكية الخاصة، تدني دور الدولة في النشاط الاقتصادي، الحرية بمعناها الواسع (حرية التملك، حرية الاختيار، حرية التعاقد)، دافع الربح وهو المحرك لمعظم النشاطات الاقتصادية في ظل درجات متفاوتة من المنافسة

¹ - عبد الهادي مختار، إصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية فرع التسيير، جامعة تلمسان، 2016، ص: 32

² - حسين محمود عبد الله، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في فعالية النظام الضريبي (دراسة تطبيقية في سورية)، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة دمشق، 2015، ص: 32

وآلية جهاز الثمن وسيادة المستهلك، فيمتلك أفراد المجتمع كافة عوامل الإنتاج وإلهم تعود عائداتها كما تحتل الضرائب مكان الصدارة في ظل النظام الرأسمالي وتلعب دورا حيويا كمصدر من أهم مصادر تمويل النفقات العامة وكأداة لتوجيه النشاط الاقتصادي معا فلكي تقوم الحكومة بتأدية ما أوكل إليها من وظائف وما ألقى عليها من مهام فإنه يتعين عليها الحصول على ما يلزمها من موارد اقتصادية، فبرزت حاجة الحكومة الملحة لفرض الضرائب للحصول على ما يلزمها من إيرادات تمويل نفقاته العامة.. وتزايدت حاجة الحكومات الرأسمالية لهذه الإيرادات مع تزايد مهامها واتساع نشاطها¹.

يمكن ان نستنتج ان النظام الضريبي في الدول الرأسمالية يسعى الى تحقيق ما يلي²:

- يستخدم النظام الضريبي في نطاق السياسة الضريبية من أجل تدوير النشاط الاقتصادي في الاتجاه المرغوب فيه؛
- إعادة توزيع الدخل والثروات بما يرتضيه أفراد المجتمع وبما يتفق مع ايدولوجيات المجتمع بالإضافة الى توزيع العبء الضريبي توزيعا عادلا لأجل تحقيق العدالة الاجتماعية، كما أصبحت العدالة الضريبية هدفا تسعى إلى تحقيقها مختلف النظم الضريبية؛
- المساهمة في تحقيق النمو الاقتصادي من خلال ما تتضمنه هذه النظم من حوافز ضريبية مختلفة وأسعار تمييزية للضريبة من أجل زيادة ال تراكم الرأسمالي؛ وتوجيه الموارد الاقتصادية في الاتجاه المرغوب فيه؛
- يساهم النظام الضريبي بدور هام في تحقيق الاستقرار الاقتصادي ومحاربة التقلبات التي تفرزها قوى السوق من خلال سياساتها الانكماشية والتوسعية.

III- 5-3- علاقته بالنظام السياسي :

يؤثر النظام السياسي على الأهداف التي يسعى الى تحقيقها النظام السياسي وحتى في أهميته النسبية لذلك فقد اختلف النظام الضريبي من دولة الى أخرى ولنفس الدولة من فترة زمنية الى أخرى وفقا لاختلاف النظم والظروف السياسية السائدة التي تمر بها الدولة، ويتأثر اختيار النظام الضريبي بالتركيبة الاجتماعية والسياسية لتشكيلات المجالس النيابية والتشريعية وبالتالي يكون للحكومة

¹ - لشلح صافية، مرجع سبق ذكره، ص: 52-53

² - قاشي يوسف، مرجع سبق ذكره، ص: 32-33

والأحزاب السياسية بالغ الأثر في اختيار النظام الضريبي (اتخاذ قرارات سياسية بوجوب صدور قوانين من السلطة التشريعية المختصة بفرض ضرائب أو الغائها أو الاعفاء منها...)¹.

ويمكن استنتاج كيف يؤثر النظام السياسي على النظام الضريبي في النقاط التالية²:

✓ إذا كان نظام الحكم السائد في مجتمع ما يتخذ من حكم الفرد أو الحزب الواحد منهجا واسلوبا لإدارته فإن صياغة النظام الضريبي وصياغته يكون بما يخدم تحقيق الأهداف الخاصة للنظام الحاكم (فرد/ حزب) عن طريق منح العديد من الاعفاءات والمزايا للطبقة الحاكمة.

✓ إذا كان نظام الحكم السائد في مجتمع هو النظام الديمقراطي حيث تتعدد الأحزاب السياسية وتزداد فرص مشاركة الشعب في اتخاذ القرارات وتظهر العديد من جماعات الضغط السياسي (نقابات عمالية، أحزاب سياسية، تكتلات اقتصادية...) في مثل هذه الظروف يتم صياغة نظام ضريبي بما يحقق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع، وتزداد أهمية اختيار مكونات النظام الضريبي ومع ذلك يمكن للطبقة ذات النفوذ والضغط السياسي ان تؤثر في صياغته بما يخدم مصالحها الشخصية والاقتصادية.

✓ كذلك يتأثر النظام الضريبي ومكوناته من خلال الاتجاهات السياسية للدولة وعلاقتها بالدول الأخرى حيث يتم صياغته وتصميمه بما يسمح تحقيق اهداف الدولة السياسة فمثلا رغبة بعض الدول في الانضمام الى معسكر سياسي معين يكون من خلال منحة تفضيلات لأفراد ومنتجات دول المعسكر.

III- 5-4- علاقته الظروف الاجتماعية :

يتأثر النظام الضريبي بالعوامل الاجتماعية لكل دولة فمن خلاله يتم تشجيع النسل من خلال منح إعفاءات ومنح للعائلات التي بها أطفال والعكس بالنسبة للدول التي تسعى تحديد النسل، كما انه يساهم في القضاء على الطبقية بين افراد المجتمع وتقليل التفاوت في الدخل بينهم باستخدام نظام الضرائب التصاعدية التي تعتبر أكثر عدالة في الأنظمة الجبائية وتراعي المقدرة المالية للمكلف وظروفه من وقت بعيد.

¹ - عبد الهادي مختار، مرجع سبق ذكره، ص: 33

² - سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب (سياسات- نظم - قضايا معاصرة)، الدار الجامعية،

مصر، 2007، ص: 338-340

للقليم الأخلاقية دور بارز في النظام الضريبي فالدول التي تسمح بالمعاملات الربوية وتعاطي الخمر، الملاهي، القمار... نجد ان المداخل المتأتية منها غزيرة، على عكس الدول التي تراعي الشريعة الإسلامية وتعاليم ديننا الحنيف نجدها تسعى من خلال نظامها الضريبي محاربة هذه الظواهر السيئة عن طريق فرض ضرائب مرتفعة وتغريم مرتكبها.

المحور الرابع: فعالية النظام الضريبي ومؤشرات قياسها

أي سياسة عمومية أو برنامج من أجل تحقيق الأهداف المرجوة منه يجب أن يمتاز بالفعالية والنجاعة ويعد النظام الجبائي ككل أو الضريبي أحد أدوات السياسة المالية التي يجب صياغته بإحكام يراعي كافة الأطراف المكلف، والإدارة الجبائية من أجل تحقيق الأهداف المنشودة التي تم رسمها عند إعداد البرنامج الحكومي، ولقياس فعاليته أي مدى تحقيق هذه الأهداف هناك عدة مؤشرات تم وضعها لذلك.

IV-1- مفهوم الفعالية:

جاء عدة تعاريف للفعالية كل حسب وجهة نظره والعوامل المؤثرة فيها الداخلية والخارجية تستخدم الفعالية لقياس قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق أهدافها المخططة، وعلى هذا الأساس يتم قياس فعالية الوحدة الاقتصادية بنسبة ما تحققه من نتائج فعلية مقارنة بما كانت ترغب إلى تحقيقه طبقا للخطة المسطرة¹.

ويعرفها ETZIONI على أنها النجاح في تحقيق الأهداف المسطرة من خلال الاستغلال الأمثل والمتوازن للموارد المتاحة في البيئة الخارجية، ويعرفها DONNELLY على أنها درجة التطابق بين الأهداف في حدود الموارد المتاحة².

ويعرفها كل من Saval، و Gervais من خلال تقييم نشاط المؤسسة بالنسبة لأهدافها أي إلى أي مستوى أو حد تم تحقيق النتائج المقدرة أو المرغوبة أي تقييم الفعالية بدلالة الفرق بين النتيجة المحصلة والهدف المحدد مسبقا³.

IV-2- مفهوم الفعالية الضريبية:

يقصد بفعالية النظام الضريبي مدى قدرته على تحقيق أهدافه بشكل متوازن حيث أن تلك الأهداف قد تتعارض فيما بينها، فالهدف المالي للضريبة قد يتعارض مع الهدف الاقتصادي نتيجة تدعيم الدولة لبعض القطاعات من خلال إعفائها كلياً أو جزئياً من الضريبة، هنا يمكن للدولة التضحية بالهدف

¹ - خريف نادية، أساليب قياس الأداء والفعالية بالمؤسسة الصحية وسبل تطويرها، مقال منشور بمجلة رؤى اقتصادية، المجلد رقم:

02، العدد رقم: 03، جامعة الواد، ديسمبر 2012، ص: 98

² - حميد قرومي، أوجه تحسين الأداء والفعالية في المنظمات الاقتصادية، مقال منشور بمجلة معارف، المجلد رقم: 05، العدد رقم:

08، جامعة البويرة، جوان 2010، ص: 262

³ - درغوم محفوظ، نظام المعلومات والفعالية بالمؤسسة الجزائرية في اقتصاد السوق، مقال منشور بمجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المجلد رقم: 05، العدد رقم: 09، المدرسة العليا للتجارة، جوان 2010، ص: 71

المالي لتحقيق الهدف الاقتصادي، كما قد يتعارض الهدف المالي مع الهدف الاجتماعي، عندما المشرع يقوم بمراعاة الوضع الاجتماعي للأفراد من خلال اعفاء الافراد ذوي الدخل المنخفض.¹

كذلك يمكن النظر الى فعالية النظام الضريبي من خلال مساهمته الاقتصادية والمالية فالاقتصادية يكون فعالا عندما يجعل الناتج الداخلي في اعلى مستوياته، ومن الناحية المالية عندما يساهم في تحقيق أكبر حصيلة جبائية، دون التعارض مع اهداف السياسة الاقتصادية الكلية للدولة.

وتفاديا لتعارض الأهداف فيما بينها يجب مراعاة المصالح الثلاثة²:

- 1- مصلحة الدولة: تتحقق مصلحة الدولة بما توفره الضريبة من أموال تساهم في تغطية نفقاتها المختلفة وبالقدر الذي يساعد على تحقيق سياساتها الاقتصادية والاجتماعية.
- 2- مصلحة المكلف: تتحقق مصلحة المكلف من فرض الضريبة بالقدر الذي لا تكون فيه الضريبة عائقا أمام طموحاته والعوائد المنتظرة من استثماراته
- 3- مصلحة المجتمع: تتحقق مصلحة المجتمع من فرض الضريبة من خلال الآثار الإيجابية التي تترتب عن فرضها، مثل استخدام الحصيلة الضريبية في تحسين الخدمات المجانية التي تقدمها الدولة من شق الطرق وتوفير الإنارة العمومية والتعليم والصحة، أي تحقيق رفاهية المجتمع.

IV-3- خصائص فعالية النظام الضريبي :

رجح الكثير من الاقتصاديين ان خصائص الفعالية الضريبية هي نفسها التي تتميز بها الضريبة المثلى ويمن ايجازها فيما يلي³:

- ✓ خاصية الإنتاجية والمردودية: فالضرائب المنتجة هي التي تحقق أكبر قدر من الحصيلة الجبائية مع الاخذ بعين الاعتبار نفقات تحصيلها فهناك ضرائب تمتاز بالحصيلة المرتفعة نظرا لصعوبة التهرب منها وسهولة التحصيل، ولديها وعاء جبائي واسع.
- ✓ خاصية المرونة: هي مدى استجابة النظام الضريبي للمتغيرات والتقلبات الاقتصادية ولا تتأثر الحصيلة الجبائية.

- ✓ خاصية الاستقرار: يجب ان يمتاز النظام الضريبي بالتبات والاستقرار ولا يتعرض الى تعديلات متكررة مما قد يصعب على المكلف متابعة كل التغيرات والتعديلات وهو ما يجعله يتهرب منها

¹ - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة للنشر، الجزائر، ط01، 2003، ص:75

² - علي عزوز، آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي الواقع والتحديات، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الشلف، 2014، ص: 27

³ - لخضر عبيرات، فعالية النظام الضريبي من خلال التحصيل في ظل التحولات الاقتصادية الراهنة دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الأغواط، 2018، ص: 104-106

وبالتالي تتأثر الخزينة العامة للدولة، وهو ما تنص عليه قاعدة اليقين (يجب ان تكون الضريبة واضحة المعالم، معدلها، موعد تحصيلها،...).

✓ خاصية البساطة: يجب تبسيط كل الإجراءات المتعلقة بربط الضريبة وتحصيلها، وان تصاغ القوانين الجبائية والتشريعات المؤطرة لها بسهولة وبدون تعقيدات يفهمها كافة الناس وان تكون الضريبة المفروضة واضحة وسهلة (مقدرها، موعدها، وطرق تسديدها لا يوجد أي لبس بخصوصها).

✓ خاصية التنوع: يجب ان يكون النظام الضريبي متعدد الاوعية ولا يعتمد على ضريبة واحدة كلما تعددت الضرائب وتنوعت يكون العبء الجبائي موزع بين افراد المجتمع ويضمن أكبر حصيلة على عكس الاعتماد على ضريبة واحدة سوف يكون العبء الجبائي كبير وهذا ما يؤدي بالمالك الى لتهرب منها.

4-IV- قياس فعالية النظام الضريبي :

هناك عدة طرق ومؤشرات لقياس الفعالية الضريبية يمكن استعراض أهمها.

4-IV-1- مدخل الأهداف :

وفق هذا المدخل تقاس فعالية النظام الضريبي بناء على مدى تحقيقه للأهداف المسطرة مسبقا التي تبرز وجوده ويمكن ان نميز بين عدة اهداف¹:

- 1- مدخل الهدف السائد: يقصد به الهدف الرسمي المعلن عنه مثل حجم الحصيلة الجبائية المنتظر تحقيقها، عدد المشاريع الاستثمارية الواجب إنجازها من خلال الامتيازات الجبائية.
- 2- مدخل تعدد الأهداف: قد يسعى النظام الضريبي الى تحقيق أكثر من هدف في وقت واحد لذا فإن الحصيلة الضريبية لا تمثل المقياس الكامل للفعالية وبالتالي يمكن قياس الفعالية الضريبية على أكثر من هدف، (وفرة الحصيلة الجبائية، كسب رضا موظفي الإدارة الضريبية وثقة المكلفين.
- 3- مدخل الأهداف المرحلية: مضمون هذا المدخل ان النظام الضريبي يسعى الى تحقيق اهداف معينة وتكون محددة بفترات زمنية (أهداف قصيرة المدى، متوسطة، وبعيدة أي طويلة الاجل)، وتقاس فعالية النظام الضريبي هنا بمدى قدرته على تحقيق هذه الأهداف المرحلية أي اتخاذ الزمن كمعيار لذلك.

¹ - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص: 76-78

4- مدخل الأهداف الوسطية: يعتمد هذا المدخل على استخدام مؤشرات ترتبط مباشرة بالمقياس العام للفعالية كمعدل التنفيذ، تكلفة التحصيل، المنازعات الجبائية،¹

IV-4-2- مدخل الموارد :

يستند هذا المدخل على فرضيتين²:

- النظام الضريبي نظام مفتوح يؤثر ويتأثر بالبيئة.
- تتوقف فعالية النظام الضريبي على قدرته في توفير احتياجاته المادية والبشرية في ظل المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المحيطة به، أي كلما استطاع النظام توفير احتياجاته من الموارد المادية والبشرية والأدوات المساعدة للاستخدام الأمثل لهذه الموارد كلما زادت فعاليته واستطاع تحقيق الأهداف المحددة.

IV-4-3- المدخل المالي :

يستند هذا المدخل على استخدام بعض المؤشرات الكمية مثل النسب المالية، كنمو الحصيلة الضريبية والوصفية كرضا المكلفين وزيادة ثقتهم في الإدارة للحكم على فعالية النظام الضريبي، ومن بين المؤشرات الكمية المستعملة³.

❖ **نسبة التنفيذ:** نحصل عليها من خلال قسمة الحصيلة الجبائية الفعلية على الحصيلة المقدرة.

❖ **نسبة تمويل النفقات العامة:** نحصل عليها من خلال قسمة الجباية العامة المحصلة على للنفقات العامة.

❖ **نسبة تمويل الإيرادات العادية نفقات التسيير:** نحصل عليها من خلال قسمة الجباية العادية المحصلة على نفقات التسيير.

❖ **نسبة الضغط الجبائي:** نحصل عليها من خلال قسمة الجباية العامة المحصلة على الناتج الداخلي الخام.

IV-4-4- مؤشرات فيتو تانزي Vito.Tanzi

وضع هذا الباحث ثمانية مؤشرات يجب الأخذ بها لصياغة نظام ضريبي فعال على النحو التالي⁴:

¹ - عفيف عبد الحميد، مرجع سبق ذكره، ص: 41

² - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي واشكالية التهرب دراسة حالة الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص: 113-114

³ - علي عزوز، آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي الواقع والتحديات، مرجع سبق ذكره، ص: 30

⁴ - قدي عبد المجيد، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2011، ص: 101

- 1- مؤشر التركيز: ويقاس هذا المؤشر مدى قدرة النظام الضريبي على ضمان ان يأتي جزء من اجمالي الحصيلة الضريبية من عدد قليل نسبيا من الضرائب والمعدلات، لان ذلك يعمل على تقليص نفقات وتكاليف الإدارة والتحصيل الضريبي، وهذا يقود الى تجنب وجود عدد كبير من الضرائب وسلالم المعدلات.
- 2- مؤشر التشتت: ويقاس هذا المؤشر ما إذا كانت هناك ضرائب مزعجة قليلة الايراد، وفي حالة وجودها يجب التخلص منها بهدف تبسيط النظام الضريبي، دون ان يكون لحذفها أثر على مردودية النظام الضريبي.
- 3- مؤشر التآكل: يقاس هذا المؤشر ما إذا كانت الاوعية الضريبية الفعلية قريبة من الاوعية الممكنة، لان اتساع الوعاء يمكن من زيادة الحصيلة الضريبية، رغم اعتماد معدلات ضريبية منخفضة، وعندما تبتعد الاوعية الضريبية الفعلية عن الممكنة نتيجة منح الامتيازات والاعفاءات للأنشطة والقطاعات الاقتصادية فإن ذلك يؤدي الى تآكل الوعاء الضريبي، وهو سوف يقود الى رفع المعدلات من أجل زيادة الحصيلة لكن هذا قد يؤدي الى التهرب والغش الجبائي.
- 4- مؤشر تأخر التحصيل: إن تأخر دفع المستحقات الضريبية في آجالها من طرف المكلفين يؤدي إلى انخفاض القيمة الحقيقية للمتحصلات الضريبية بفعل التضخم وبالتالي كان من الضروري وضع آليات صارمة تجعل المكلفين يدفعون مستحقاتهم الضريبية في الآجال المحددة، وفرض عقوبات تجعلهم لا يميلون إلى التأخر في دفع ما عليهم من مستحقات¹.
- 5- مؤشر التحديد: وذلك بعدم الإكثار من الضرائب والاعتماد على عدد قليل ذات معدلات محددة، وهو ما يعني في الواقع إمكانية إحلال بعض الضرائب بآخرى كإحلال الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل بضرية واحدة على كامل الثروة بمعدل منخفض².
- 6- مؤشر الموضوعية: ويتعلق الأمر بضرورة جباية الضرائب من أوعية يتم قياسها بموضوعية، بما يضمن للمكلفين التقدير بشكل واضح لالتزاماتهم الضريبية على ضوء أنشطتهم التي يخططون لها، ويصب هذا ضمن مبدأ اليقين، الذي يقضي حسب آدم سميث بأن تكون الضريبة الملزم بدفعها المواطن محددة دون غموض، بحيث يكون ميعاد الدفع وطريقته والمبلغ

¹ - محمد طالبي، السياسة الجبائية كأداة لاندماج الاقتصاد الجزائري في الاقتصاد العالمي، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية فرع التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر، 2012، ص: 37.

² - محمد طالبي، المرجع نفسه، ص: 38.

المطلوب دفعه واضحا ومعلوما للممول، أو لأي شخص آخر. وهذا ما يمكن الممول من الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف أو سوء استعمال للسلطة من قبل الإدارة الضريبية.

7- مؤشر التنفيذ: ويتعلق بمدى تنفيذ النظام الضريبي بالكامل وبفعالية. وهذا يتعلق أيضا بمدى سلامة

التقديرات والتنبؤات، ومستوى تأهيل الإدارة الضريبية لأنها القائم الأساسي على التنفيذ، فضلا عن مدى معقولية التشريعات وقابليتها للتنفيذ على ضوء الواقع الاجتماعي والاقتصادي.

8- مؤشر تكلفة التحصيل: وهو مؤشر مشتق من مبدأ الاقتصاد في الجباية والنفقة، وهذا يجعل تكلفة

تحصيل الضرائب أقل ما يمكن، حتى لا ينعكس ذلك سلبا على مستوى الحصيلة الضريبية¹.

IV-4-5- مؤشرات ريتشارد موسجراف Richard Musgrave

إضافة إلى المؤشرات السابقة هناك مؤشرات أو محددات أخرى لتصميم الأنظمة الضريبية المثلى وهي من المتطلبات الواجب توفرها عند Richard Musgrave في النظام الضريبي لضمان فعاليته، ومن أهم هذه المؤشرات نذكر ما يلي²:

- ✓ عدم التمييز في توزيع العبء الضريبي، حيث تطبق جميع القواعد على جميع المكلفين؛
- ✓ اختيار الضرائب التي تقلل من التعارض مع القرارات الاقتصادية، أي فرض الضرائب دون تغيرات
- ✓ جوهرية في السلوك الاقتصادي؛
- ✓ عدم التعسف والتجاوز من قبل الإدارة الضريبية، بحيث يجب أن تكون الضريبة بسيطة وواضحة؛
- ✓ يجب أن يسمح الهيكل الضريبي للنظام باستخدام الميزانية لتحقيق أهداف مثل النمو والاستقرار؛
- ✓ تخفيض تكلفة التحصيل إلى أدنى مستوى ممكن لكي يتوافق مع الأهداف الأخرى.

IV-4-6- مؤشرات مجموعة العمل الأوروبية 2004

جاءت هذه المؤشرات كنتيجة لاجتماع عمل لمجموعة العمل الأوروبية حول الوعاء المشترك لمجمع الضرائب على أرباح الشركات وقد خلت الى ما يجب توفره في النظام الضريبي ليكون فعال، اما المؤشرات فهي كالتالي¹:

¹ - عمار ميلود، أثر الإصلاحات الاقتصادية على فعالية النظام الضريبي في الجزائر خلال الفترة 1992-2012، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد التنمية، جامعة باتنة، 2012، ص: 79

² - لخضر عبيرات، فعالية النظام الضريبي من خلال التحصيل في ظل التحولات الاقتصادية الراهنة دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص: 109

- ✓ العدالة الرأسية : توزيع الأعباء الضريبية حسب القدرات التكليفية للممولين.
- ✓ العدالة الأفقية : ضرورة معاملة الافراد الذين هم في نفس الوضعية نفس المعاملة الضريبية
- ✓ الكفاءة او الحيادية اتجاه مختلف الاستثمارات
- ✓ الفعالية وهي قدرة الوعاء في تحقيق الأهداف الأساسية
- ✓ البساطة، الشفافية واليقين
- ✓ الانسجام والتجانس بحيث إذا كان لمعاملتين نفس النتيجة التجارية، فيجب ان يحققا نفس النتيجة الضريبية
- ✓ المرونة: ضرورة تطور الاوعية الضريبية مع نمو الأسواق والنشاط عبر الزمن
- ✓ وضع قيد التطبيق آليات الرقابة الضريبية.

IV-4-6- مؤشرات العناني:

يرى حمدي أحمد العناني أن تصميم الأنظمة الضريبية وفق مقتضيات الفعالية يمكن ان تتم وفق اسلوبين²:

➤ الأسلوب الأول: وذلك بوضع معايير محددة يجب توفرها في النظام الضريبي وهي:

- ✓ العدالة
- ✓ الوضوح
- ✓ الملائمة في الدفع
- ✓ الاقتصاد في نفقات التحصيل
- ✓ المحافظة على كفاءة جهاز السوق
- ✓ عدم تعارض الضرائب واهداف النظام المالي

➤ الأسلوب الثاني: وذلك من خلال الربط بين النظام الضريبي والرفاهية العامة للمجتمع ويعد تطبيق هذا الأسلوب صعبا نوعا ما الا انه تم تحديد بعض الأهداف الضرورية لتحقيق الحجم الأمثل للرفاهية:

- ✓ توفير الحد الأدنى من حرية الاختيار
- ✓ تحقيق اعلى مستوى معيشة
- ✓ توظيف عوامل الإنتاج الراغبة في العمل
- ✓ النمو الاقتصادي
- ✓ العدالة في توزيع الدخل

¹ - قدي عبد المجيد، دراسات في علم الضرائب، مرجع سبق ذكره، ص: 104

² - بوزيدة حميد، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004)، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006، ص: 178

المحور الخامس: معوقات ومشاكل النظام الضريبي

ان النظام الجبائي تتحكم في صياغته عدة متغيرات مثلما تطرقنا سابقا هذا من جهة ومن جهة أخرى كذلك يجب ان يسعى الى تحقيق اهداف تتماشى مع السياسة العامة للدولة المسطرة في خطتها التنموية وحتى يؤدي دوره بكل فعالية وتحقيق الأهداف المرجوة يجب ان لا يتعارض مع اهداف باقي المتغيرات الأخرى كل هذه الشروط صعبة المنال في آن واحد مما يتطلب من الفاعلين صياغته بكل دقة وبغاية وهنا يواجه المشرع الجبائي بعض التحديات التي قد تعيق تحقيق الأهداف المنشودة ومن أهمها إشكالية الازدواج الضريبي، التهرب والغش الضريبي، والضغط الضريبي.

1-V-1- الازدواج الضريبي :

تعد ظاهرة الازدواج الضريبي من الظواهر الهامة والاساسية في النظم الجبائية على اختلاف الهيكل الاقتصادي، وتعمل دائما من اجل تحقيق اكبر حصيلة جبائية لتمويل سياسة الانفاق العام لكن في بعض الأحيان يمكن يتعرض المكلف الى عدة اقتطاعات على نفس الدخل خلال فترة زمنية واحدة وما تنص عليه العدالة الضريبية عدم خضوع الدخل نفسه لعد اقتطاعات، وهنا قد يلجا المكلف الى كل الطرق للتخلص من العبء الضريبي وبالتالي تواجه المالية العامة للدولة تحدي آخر في نفس الوقت هو التهرب ولغش الجبائي وما قد ينجم عليه من آثار كبيرة على متغيرات الاقتصاد الكلي وعليه يشكل الازدواج من التحديات الكبيرة التي تواجهها الدول.

لقد تعددت التعاريف بخصوص ظاهرة الازدواج الضريبي ولم يتم الاتفاق على تعريف موحد لهذه الظاهرة بسبب اختلاف وجهات النظر من الناحية القانونية والاقتصادية الا ان معظمهم اجمعوا على خضوع نفس الوعاء لأكثر من اقتطاع من نفس النوع خلال فترة زمنية واحدة يمكن استعراض بعض التعاريف لذلك.

1-V-1- تعريف الازدواج الضريبي :

- ظاهرة الازدواج الضريبي تتحقق عندما تؤدي تطبيق القوانين المتعددة داخل الدولة او التشريعات المقارنة لمختلف الدول الى خضوع المكلف الواحد لأكثر من قاعدة قانونية تخاطبه بدفع الضريبة على نفس الوعاء او المادة الخاضعة للضريبة، وبالتالي يتعرض الشخص لدفع

الضريبة ذاتها او ضريبة من نفس النوع أكثر من مرة لأكثر من سلطة مالية على الرغم من وحدة المناسبة التي تفرض لأجلها الضريبة.¹

- يقصد بالازدواج الضريبي هو فرض ضريبتين من نوع واحد على المطرح نفسه خلال فترة زمنية واحدة، ويكون اقتطاعهما من مال مكلف واحد.²
- يقصد به كذلك فرض نفس الضريبة او ضريبة مشابهة لها اكثر من مرة على نفس الشخص، وعن نفس المال وفي نفس المدة.³

والواقع ان الازدواج الضريبي يتحقق خصوصا عندما يكون الوعاء الضريبي ثابتا ومتكررا في أوقات منتظمة وهذا ما يفسر لنا وضوح هذه الظاهرة في الضرائب على الدخل ورأس المال، بينما لا يكون الازدواج الضريبي ظاهرا بوضوح في الضرائب على الانفاق وذلك لان المادة الخاضعة تكون عرضة للتبدل ولعدم الثبات.⁴

من التعاريف السابقة يمكن استنتاج خصائص الازدواج الضريبي التالية:

- وحدة الضريبة المفروضة: وهنا يجب أن نكون بصدد فرض الضريبة نفسها أو فرض ضريبة مشابهة من نفس النوع إلا أن هناك صعوبة في تحديد الضرائب المتشابهة⁵، ولتوضيح الضرائب المتشابهة يجري التساؤل عما إذا كان الاعتماد بالتنظيم الفني والقانوني للضريبة ام ينبغي الاعتماد بالنتيجة النهائية التي ترتب عليها، والواقع ان الدخل يتحمل ضريبتين اثنتين⁶:

- تفرض عليه مباشرة وتسمى ضريبة على الدخل
- والثانية تفرض على رأس المال إلا انه يتم استفاؤها من الدخل من دون المساس برأس المال نظرا لانخفاض مستواه.

وأمام هاتين الامكانييتين فانه من يعتد بالتنظيم الفني والقانوني للضريبة يخلص الى نفي فكرة الازدواج الضريبي لان الضريبتين مختلفتين من حيث التنظيم الفني، فالأولى ضريبة على الدخل والثانية على رأس المال، واما من يعتد بالنتيجة النهائية أي بحقيقة الوعاء الذي يتحمل العبء يعتبرها ازدواج ضريبي.

¹ - زينب حسين عواضة الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص: 179

² - عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مطبعة طبرين، دمشق- سوريا، الطبعة الثانية، 1978، ص: 368.

³ - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي واشكالية التهرب دراسة حالة الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص: 130

⁴ - مليكاوي مولود، أساسيات في الضريبة المحلية والدولية، دار هومة للنشر، 2018، ص: 99.

⁵ - محمد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامة، منشورات جامعة حلب، الجزء الأول، 1979، ص: 246.

⁶ - مليكاوي مولود، أساسيات في الضريبة المحلية والدولية، مرجع سبق ذكره، ص: 100

- وحدة الشخص المكلف بالضريبة: يجب أن يكون المكلف الذي حدده القانون واحدا في الضريبتين وأن تتوافر العناصر الأخرى حتى يتحقق الازدواج، وهنا لابد من توضيح هذه الظاهرة بالنسبة للأشخاص المعنوية فعندما تقوم الدولة بفرض ضرائب على أرباح شركات المساهمة ثم تقوم بفرض ضريبة على الأرباح الموزعة على الشركاء فهنا ليس هناك ازدواج ضريبي من الناحية القانونية لأن شخصية الشركاء مستقلة عن شخصية الشركة، إلا أنه من الناحية الاقتصادية يعتبر ازدواج ضريبي لأنه من تحمل الضريبة في مرحلتين هم الشركاء.¹
- وحدة المال الخاضع للضريبة: يتعين بالإضافة للشرطين السابقين كي يتحقق الازدواج الضريبي الدولي أن يكون وعاء الضريبة أو موضوع الضريبة ومحلها واحدا، أما إذا فرضت الضريبة في كل مرة على وعاء مختلف فلا نكون أمام ظاهرة الازدواج الضريبي، بالرغم من وحدة الشخص المكلف بدفع الضريبة، ومن أمثلة ذلك أن يدفع المكلف ضريبة عن دخله الناتج عن الثروة العقارية، كما يدفع ضريبة عن دخله كموظف وكذلك عن دخله من مهنة حرة، فهنا شرط وحدة المادة المفروض عليها الضريبة غير متوفر ولذلك لا يمكن القول هنا بوجود ازدواج ضريبي.²
- وحدة المدة المفروضة عنها الضريبة: يشترط في الازدواج فرض ضريبة أكثر من مرة في المدة نفسها أما إذا فرضت الضريبة على دخل المكلف في سنة معينة ثم فرضت مرة أخرى على دخله في سنة تالية فلا يعد ازدواج ضريبي نظرا لاختلاف المدة المفروضة عنها الضريبة.³
- وحدة الواقعة المنشئة للضريبة: فإذا تكررت الواقعة لا تعتبر الضريبة الثانية ازدواجاً فمثلا إذا عبرت السلعة الخاضعة للرسوم الجمركية حدود عدة دول وفرضت عليها كل دولة الرسم الجمركي فلا يعتبر هذا ازدواجاً لأن الرسم الجمركي يتعلق بالعبور وعبور إلى إقليم دولة ما يعتبر واقعة جديدة تتطلب تسديد الرسوم الجمركية، كذلك نفس الشيء كانت هناك ملكية عقارية خاضعة للضريبة واعطت العقارات انتاجا يخضع للضريبة على الدخل، في هذه الحالة لا يعتبر ازدواجاً لأن الضريبة الأولى تخص العقار لتكن الضريبة العقارية مثلا والثانية تخص المنتج المتحصل عليه من هذا العقار.⁴

¹ - عصام بشور، مرجع سبق ذكره، ص: 270.

² - مليكاوي مولود، حدود التنسيق الضريبي كآلية لتجسيد مفهوم الإقليمية المفتوحة، حالة الاتحاد الأوروبي، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر 3، 2015، ص: 82.

³ - محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط4، 2010، ص: 280.

⁴ - عبد الأمير شمس الدين، مرجع سبق ذكره، ص: 54.

1-2- أسباب حدوث الازدواج الضريبي:

هناك عدة أسباب قد تؤدي إلى انتشار ظاهرة الازدواج الضريبي بنوعيه الداخلي والدولي أهمها¹:

- زيادة أعباء الدولة قد تدفعه إلى التوسع في فرض الضريبة أكثر من مرة أو ضريبة متشابهة على نفس المادة دون مراعاة للازدواج الضريبي، من أجل سد حاجتها من عبائها هذه الأعباء المتزايدة
- رغبة الدولة في إخفاء الارتفاع في سعر الضريبة عن طريق تقسيمه إلى ضربيتين من نفس النوع.
- انتشار المشاريع الاقتصادية التي تم إرسال نشاطها في أكثر من دولة وانتشار شركة المساهمة التي يتم التعامل فيما تصدره من أسهم وسندات في مختلف الدول، وسهولة انتقال رؤوس الأموال والعمالة بين مختلف الدول.
- اتساع الأخذ بالضرائب الشخصية التي تلاحق المكلف بالضريبة للوصول إلى فرض الضريبة على دخله كله أيا كان مصدره لتحديد قدرته التكليفية.
- اختلاف التشريعات الجبائية للدول وعدم التنسيق فيما بينها.
- رغبة الدولة في التمييز بين الفئات المختلفة من المكلفين في المعاملات المالية عن طريق فرض فرض ضريبة إضافية على فئة منهم فضلا عن الضريبة العامة التي عليهم جميعا².

1-3- أنواع الازدواج الضريبي :

يمكن أن نميز بين نوعين من الازدواج الضريبي وحسب معيارين من حيث القصد "إرادة المشرع" ومن حيث الإقليمية "المكان".

أولاً: من حيث إرادة المشرع:

حسب هذا المعيار يقسم الازدواج الضريبي على ازدواج مقصود وآخر غير مقصود

- الازدواج الضريبي المقصود:

هو الازدواج الذي يعمد المشرع في إحداثه وغالبا ما يكون الازدواج هذا داخليا، ويقصد المشرع من وراءه زيادة الحصيلة الضريبية لتغطية عجز مالي، محاولة الدولة إخفاء حقيقة زيادة سعر الضريبة من خلال توزيعها على ضربيتين³، أو زيادة العدالة في توزيع العبء الضريبي بين الممولين، أو تدبير

¹ - محمد عباس محرزي، اقتصاديات المالية العامة، مرجع يبق ذكره، ص: 281

² - فوزي عطوي، فوزي عطوي، المالية العامة النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003، ص: 263

³ - حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، 1999، ص: 56

موارد للهيئات المحلية، أو تصحيح نظام الضرائب أو الحد من ارتفاع الدخل، وقد يكون الازدواج دوليا مقصودا إذا أراد به المشرع الجبائي كما لو فرضت الدولة ضريبة على إيراد رؤوس الأموال المستثمرة في الخارج والتي تفرض عليها ضرائب في الدول مصدر الإيرادات وهذا لمنع استثمار رؤوس الأموال في الخارج مع أنه الازدواج الضريبي في الغالب يكون غير مقصودا ويمكن تلافيه بواسطة التشريع الداخلي لكل دولة والاتفاقيات الدولية.¹

- الازدواج الضريبي غير المقصود:

ويحدث هذا النوع من الازدواج دون قصد بسبب اختلاف الأسس التي تقوم عليها النظم الضريبية في الدول المختلفة، أو عدم وجود سلطة عليا للتشريعات المختلفة التي تقوم بالتنسيق بين مختلف التشريعات الدولية، ومع ذلك قد يكون الازدواج الدولي مقصودا من أجل تحقيق أغراض معينة كما لو فرضت الدولة ضريبة على إيرادات القيم المنقولة التي يملكها المواطنون بالخارج بالإضافة إلى الضريبة التي تفرضها الدولة التي تستثمر فيها الأموال للحد من هجرة رؤوس الأموال إلى الخارج²، وقد يكون الازدواج الداخلي غير مقصودا لعدم التنسيق في التشريع المالي ويرجع ذلك لأن الدولة قد تفرض ضرائب جديدة تحت عند حاجتها إلى الأموال دون أن تبحث في مدى تلاؤمها مع نظام الضرائب القائم، كما يرجع إلى عدم تحديد الاختصاص المالي للهيئات التي تمارس سلطتها على نفس الإقليم.³

ثانيا: من حيث الإقليمية:

يقسم حسب هذا المعيار إلى ازدواج داخلي وآخر دولي

- الازدواج الضريبي الداخلي:

هو الازدواج الذي يحدث داخل حدود الدولة نتيجة لتعدد السلطات المالية "السلطة المركزية والسلطة المحلية" كأن تقوم السلطة المركزية بفرض ضريبة معينة وتقوم السلطة المحلية بفرض نفس الضريبة أو ضريبة مشابهة لها، (أي تتحقق شروط الازدواج المذكورة سابقا داخل إقليم الدولة) ولا يشترط في الازدواج الضريبي الداخلي تعدد السلطات المالية التي تقوم بفرض الضريبة فإما أن تكون السلطة الضريبية واحدة أي مركزية فتفرض ضريبتين أو أكثر على نفس المادة ونفس الشخص لأي سبب من الأسباب أو قد تتعدد السلطات الضريبية كما هو الشأن بالنسبة للدول الاتحادية كالولايات المتحدة الأمريكية أو الدول الفدرالية كألمانيا مثلا حيث من الممكن أن تؤسس الحكومة المركزية ضريبة

¹ - خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014 ص: 621

² - حسين مصطفى حسين، المرجع يبق ذكره، ص: 56

³ - خلاصي رضا، المرجع يبق ذكره، ص: 621

معينة ثم تقوم إحدى الولايات مرة أخرى بتطبيق الضريبة نفسها على ذات المادة، فيحدث الازدواج بفرض الضريبتين¹.

- الازدواج الضريبي الدولي:

يحصل نتيجة لممارسة كل دولة على حدة حقوق سيادتها الضريبية كأن تكون هناك شركة مركزها الرئيسي في دولة ولها فروع في دولة أخرى، فتقوم الدولة التي يوجد فيها المركز الرئيسي بفرض ضريبة على دخل الشركة بما فيها دخول فروعها في الخارج، في المقابل تقوم كل دولة يوجد فيها فرع لهذه الشركة بفرض ضريبة على دخل الفرع الذي يمارس نشاطه فيها².

وظاهرة الازدواج الضريبي الدولي تصادف فقط الضرائب المباشرة أي ضريبة الدخل وضريبة الثروة فالازدواج الضريبي الدولي لا يحدث في الضرائب غير المباشرة، فالمواطنين المقيمين في دولة معينة ويقومون بنشاط في إقليم دولة أخرى كمشتريين للسلع يتحملون الضرائب نفسها المتضمنة في الأسعار التي يتحملها الأفراد في البلد المعني فالسلع تم شراؤها من طرف مواطني الدولة من دولة خارجية، ولم يعد هناك دفع (في بلادهم) الضرائب غير المباشرة مشابهة لتلك المدفوعة في سعر شراء السلع والخدمات المعنية³.

وظاهرة الازدواج الضريبي الدولي انتشرت في الآونة الأخيرة بسبب نمو التجارة الخارجية وحركة رؤوس الأموال بين الدول، وعادة ما يحث الازدواج من منطلق مبدأ السيادة الضريبية الذي يعني السلطة المطلقة للدولة في اتخاذ القرار على إقليمها، وان هذه السيادة دائما ما تكون مطلقة وغير محدودة فسلطة فرض الضرائب من خصوصيات السيادة المعترف بها لكل دولة دون النظر لباقي التشريعات الضريبية المقارنة، فكل دولة تتخذ المعيار المناسب لها الذي يحقق لها الغرض المالي الذي تسعى إليه⁴. يتحقق الازدواج الضريبي الدولي نتيجة قيام سلطات مالية تابعة لدول مختلفة بتطبيق تشريعاتها الضريبية على نفس الوعاء، ومن المعروف أن كل دولة تستقل بوضع تشريعها الضريبي بما يتماشى مع مصالحها الخاصة و يحقق أهدافها دون النظر إلى باقي التشريعات الضريبية المقارنة، ومن هنا يجد المكلف نفسه مخاطبا بقانون الدولة الأولى استنادا إلى مبدأ الجنسية وبقانون الدولة الثانية استنادا

¹ - آيت دحمان سيد علي، واقع الازدواج الضريبي وطرق تسويته في التشريع الجزائري، مقال منشور بمجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة الجلفة، المجلد رقم: 11، العدد رقم: 01 مارس 2018، ص: 234

² - محمد طاقة، هدى عزوي، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2007، ص: 117.

³ - مليكاوي مولود، حدود التنسيق الضريبي كآلية لتجسيد مفهوم الإقليمية المفتوحة، حالة الاتحاد الأوروبي، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر 3، 2015، ص: 81.

⁴ - محمد عباس محززي، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سبق ذكره، ص: 198

إلى فكرة التوطن، وبقانون الدولة الثالثة استناداً إلى موقع المال وهكذا، وبالتالي تفرض الضريبة على هذا المكلف وعن نفس المادة بواسطة سلطات الدول الثلاث¹.
ومن بين أهم الأسباب لوقوع ظاهرة الازدواج الضريبي ما يلي²:

✓ **اختلاف ضوابط الإخضاع الضريبي:** يمكن إرجاع تطبيق القانون الضريبي إلى ثلاثة مبادئ هي: مبدأ التبعية السياسية ومبدأ التبعية الاقتصادية، وينطوي مبدأ التبعية السياسية على إقرار حق الدولة في فرض الضرائب على جميع رعاياها بصرف النظر عن محل إقامتهم، وذلك بالنسبة لجميع أموالهم ودخولهم بصرف النظر عن موقعها ومصدرها (ضابط الجنسية)، بينما ينطوي مبدأ التبعية الاقتصادية على إقرار حق الدولة في فرض الضرائب على جميع الدخل التي تنشأ في أقاليمها بصرف النظر عن جنسية أو موطن الأشخاص الذين يؤول إليهم (ضابط المصدر)، ويقرر مبدأ التبعية الاجتماعية حق الدولة في فرض الضرائب على جميع الدخل التي تؤول إلى الأشخاص الذين اتخذوا من الدولة موطناً لهم بصرف النظر عن مصدر هذه الدخل (ضابط الموطن).

✓ **تعدد ضوابط الإخضاع الضريبي:** قد ينشأ الازدواج الضريبي في حالة تعدد ضوابط الإخضاع الضريبي التي تقررها دولتان أو أكثر بقصد تحقيق أكبر حصيلة ممكنة، وعلى سبيل المثال، تفرض ضريبة الدخل في كل دولة على المقيمة بالنسبة لمجموع دخولهم بغض النظر عن مصدرها، وعلى غير المقيمين بالنسبة لدخولهم التي تحقق في أقاليم الدولة، وعلى الرغم من تطابق ضوابط الإخضاع الضريبي ينشأ الازدواج الضريبي بالنسبة إلى بعض عناصر الدخل التي تتحقق في غير الدولة نتيجة خضوعها في الوقت نفسه لكل من ضريبة دولة الموطن وضريبة دولة المصدر بالنسبة للشخص المقيم في أي من الدولتين.

✓ **اختلاف التنظيم الفني للضرائب:** يؤثر التنظيم الفني للضرائب على الدخل في تحديد ضوابط الإخضاع الضريبي، إذ يؤخذ بضابط المصدر بالنسبة للضرائب النوعية ذات الطابع العيني، في حين يؤخذ بضابط الجنسية أو الموطن بالنسبة للضرائب العامة أو الموحدة ذات الطابع الشخصي، وبذلك يؤدي التباين في تنظيم ضرائب الدخل إلى نشأة الازدواج الضريبي الدولي.

✓ **اختلاف تفسير الاصطلاحات الفنية في أحكام القوانين الضريبية في الدول المختلفة:** إن اختلاف تفسير الاصطلاحات الفنية المستخدمة في مجال الاختصاص الضريبي يعد عاملاً

¹ - مفتاح فاطمة، للنظم الضريبية الدولية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الأولى ماستر محاسبة وجباية معمقة، السنة الجامعية 2019-2020، ص: 33

² - سالم الشوابكة: الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل وطرائق تجنبه مع دراسة حالة تطبيقية مقارنة، مقال منشور بمجلة

جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم: 21 - العدد رقم: 02، 2005، ص: 62-63

أساسيا في إحداث الازدواج الضريبي. فقد يكون تشابه الاصطلاحات هو الذي يحول دون تسوية لمشكلة الازدواج الضريبي الدولي والتي تتحقق بقبول اغلب الدول لمفاهيم موحدة لهذه الاصطلاحات تلتزم بها كل من الإدارة الضريبية ودوائر القضاء.

ثالثا: الازدواج الضريبي حسب معيار الطبيعة:

نميز في هذا الخصوص بين الازدواج القانوني والازدواج الاقتصادي¹:

- الازدواج الضريبي القانوني:

الازدواج الضريبي القانوني الذي يعرف، حسب اللجنة الجبائية للأعمال التابعة لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية OCDE على أنها ثنائية الجبائية الناتجة عن إخضاع نفس المكلف بالضريبة على أساس نفس الدخل أو ذات الثروة للضريبة في أكثر من دولة واحدة ويمكن تبين ذلك في وضعيتين أولهما حالة اعتبار دولتان أن نفس المكلف بالضريبة مقيما جبائيا في إقليهما، يخضع إلى ثنائية ضريبية ليس من منظور الإيراد الذي حققه في دولتين وإنما أيضا بالنظر ما تم تجميعه من مداخيل في الدولة الثالثة مثال على ذلك ترك موظف ذو جنسية جزائرية دولة الجزائر للعيش بعض السنوات في فرنسا و خلال هاته المدة عمل مقابل راتب في مؤسسة فرنسية و لكن ظلت أسرته في الجزائر، علما بأنه يتحصل على إيرادات عقارية الناتجة عن تأجير شقة مالكا لها في دولة تونس، وهنا يكون المكلف بالضريبة، محل متابعة ضريبية في كل من دولة الجزائر و دولة فرنسا و دولة تونس و حال لهذا الإشكال يتعين الرجوع إلى الاتفاقيات الجبائية بهدف تحديد الدولة التي يتعين على الشخص تسديد الضرائب لديها معيار الارتباط و توضيح الكيفية التي سيتم على أساسها تجنب حالات الازدواج الضريبي المحتمل منح حق الإخضاع الضريبي و تكمن الحالة الثانية عندما يعتبر شخص مقيم في دولة ما و يتحصل على إيرادات متأتية من دولة أخرى أو يحوز على أموال عقارية متواجدة في دولة أخرى. وبالتالي يمكن القول ان الازدواج الضريبي القانوني يحدث عن قيام دولتين أو أكثر بفرض الضريبة نفسها أو ضريبة مشابهة على نفس المكلف وعلى نفس الوعاء الضريبي خلال نفس الفترة الزمنية ذاتها، مع تحقق شروط الازدواج السابقة الذكر.

- الازدواج الضريبي الاقتصادي:

يعرف حسب اللجنة الجبائية للأعمال التابعة لمنظمة OCDE، على أنها الوضعية التي يخضع لها شخصين مختلفين للضريبة بعنوان نفس الدخل أو ذات الثروة، يحدث الازدواج الضريبي الاقتصادي

¹- آيت دحمان سيد علي، مرجع سبق ذكره، ص: 234 - 235

على المستوى الدولي عندما يخضع مكلفين مختلفين إلى نفس الضريبة أو ضرائب متشابهة مرتين أو أكثر بالنسبة لنفس الوعاء الضريبي و من طرف أكثر من دولة و عليه فإن الازدواج الضريبي الاقتصادي لا يشترط وحدة المكلف بالضريبة حيث تدفع الضريبة من طرف مكلفين مختلفين لكن بالنسبة لنفس الأساس الضريبي مثال: إذا امتلك مكلف بالضريبة حصص أسهم أو سندات من شركة خارج بلده، هذه الأخيرة ستحول له الأرباح، في هذه الحالة سيخضع للضريبة على دخله الذي هو عبارة عن مداخيل رؤوس أموال منقولة IRG، و نفس الأرباح قبل أن تحول له كانت قد دفعت عليها الشركة ضريبة على الأرباح IBS في البلد الآخر، و بالتالي ستكون نفس المادة قد خضعت لضريبتين متشابهتين و على نفس الوعاء و في نفس الفترة و لكن لم يدفعها نفس المكلف فمرة تحملتها الشركة و مرة تحملها الشخص¹.

V-1-4- وسائل معالجة الازدواج الضريبي :

إن مكافحة الازدواج الضريبي الداخلي لا يطرح أي مشكلة ما دام داخل إقليم واحد حيث تقوم الدولة بإصدار تعليمات وقوانين لمنع حدوث الظاهرة مع ضرورة التنسيق فيما السلطات المركزية والمحلية في فرض الضرائب كان تقوم السلطة المركزية بفرض نوع من الضرائب والسلطة المحلية فرض نوع آخر مثلاً واحدة الضرائب المباشرة والأخرى غير المباشرة، أو الضرائب على الدخل والثانية الضرائب على الاستهلاك،...، ويكون الازدواج الداخلي لكثرة القوانين الضريبية المختلفة يؤدي تطبيقها فرض الضريبة الواحدة أكثر من مرة على المادة نفسها، إلا أنه يمكن إيجاد الحل بالنسبة للازدواج الداخلي مهما تعددت أسبابه، أما فيما يتعلق بالازدواج الضريبي الدولي هو الذي يخلق المشكل ويصعب ويكون ذلك من خلال اتفاقيات الدولية التي من شأنها أن تخفف أو تلغي حدة التعدد الضريبي الدولي فقد تكون هذه الاتفاقية ثنائية أو متعددة الأطراف بين هيئات دولية بحيث تلتزم الدولة الموقعة عليها لمعالجة التعدد الضريبي الدولي بصفته يشكل عائقاً أمام حرية تنقل رؤوس الأموال بين مختلف الدول².

ولتفادي الازدواج الضريبي الدولي هناك ثلاثة طرق³:

¹ - مفتاح فاطمة، مرجع سبق ذكره، ص: 36-37.

² - شريف محمد، مرجع سبق ذكره، ص: 54

³ - خالد شحاتة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، الأردن، ط3، 2007، ص: 214

➤ العادات والعرف الدوليان

➤ الاجتهاد الفقهي الدولي

➤ المعاهدات والاتفاقيات الدولية

➤ العادات والعرف الدوليان:

تلعبان دورا جدا محدود فنجد مثلا أن العرف الدولي يعفي الدبلوماسيين الأجانب في كل بلد من دفع الضريبة، عن إرادتهم شريطة ألا يمارس نشاطا تجاريا في ذلك البلد الموجودين فوق أراضيهم.

➤ الاجتهاد الدولي:

فهو نادر التطبيق وإن لم نقل إنه لا وجود له، لا يبقى أمام الدول سوى المعاهدات الدولية التي تستهدف تجنب الازدواج الضريبي.

➤ المعاهدات والاتفاقيات الدولية

بدأ من وقت مبكر وضع اتفاقيات لهذه الغاية، فلقد قامت عصبة الأمم المتحدة بتشكيل لجنة من الخبراء لدراسة الازدواج الضريبي، ووضعت نماذج معاهدات يمكن الاستئناس بها عند توقيع اتفاقيات منع الازدواج الضريبي.

وقد طورت الأمم المتحدة بعد ذلك هذه الاتفاقيات من أجل التخفيف من آثار الازدواج الضريبي وهناك أيضا النموذج الذي وضعته منظمة التعاون الأوروبي للتنمية الاقتصادية (O.C.D.E) عام 1963.

وهناك من الناحية العملية العشرات من الاتفاقيات الثنائية الدولية لمنع الازدواج الضريبي، وتنص هذه الاتفاقيات عادة على مبادئ عامة تلتزم بها الدول المتعاقدة كاتباع معيار في فرض الضريبة على الشخص وهو معيار الإقامة دون الجنسية، أو معيار موقع النشاط التجاري دون النظر إلى محل إقامة المكلف أو جنسيته، أو معيار مصدر الدخل دون النظر إلى جنسيته أو معيار مصدر الدخل دون النظر إلى جنسية الشركة أو جنسية المساهم بالإضافة إلى بنود تنص على إعفاءات معينة.

وقد أفادت البحوث والتوصيات التي انتهت اليها المؤتمرات الدولية في تحديد المبادئ العامة والتي يمكن تطبيقها والاخذ بها في الاتفاقيات الثنائية والمتعددة الأطراف وهي المبادئ يمكن ايجازها فيما يلي¹:

➤ أن يكون فرض الضريبة على الدخل العقاري في دولة العقار

¹ - عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، ج1، ط1، 2009، ص: 229.

- ان يكون فرض الضرائب على أرباح الأسهم وفوائد السندات للدولة المصدرة لها ولو انه بعض المعاهدات اقرت الحق للدولة التي يقيم فيها صاحب الأسهم والسندات
- ان يكون فرض الضرائب على أرباح المشروعات للدولة التي يوجد فيها المركز الرئيسي للمشروع
- ان يكون فرض الضرائب على دخل العمل يتم فيها لعمل
- ان يكون فرض الضرائب على المرتبات التقاعدية في الدولة التي تقوم بدفعها.

V-2- الضغط الضريبي :

وله عدة تسميات فحسب منظمة التعاون والتنمية OCDE الضغط الضريبي، ومستوى الجباية حسب المجلس الوطني الاقتصادي والاجتماعي الفرنسي، وعند البعض الاقتطاع الاجباري، العبء الضريبي على الاقتصاد،...

V-2-1- مفهوم الضغط الضريبي :

- مهما اختلفت ومهما اختلفت المفاهيم ولتسميات فإن الدلالات واحدة وهي نسبة الاقتطاع الضريبي مقارنة بحجم الثروة المنتجة المعبر عنها بالنتائج الداخلي الخام او الناتج الوطني الخام اذ يعد من المؤشرات الهامة المستعملة في قياس فعالية النظم الضريبية فهو المؤشر الفعلي لتقدير الكلي للضرائب على مستوى الاقتصاد الوطني ولا يشكل عبئا حقيقيا على الافراد الا عندما يساء استخدام الأموال المقتطعة، كما يكشف عن الجهد المبذول من طرف الدولة او يعكس تقصيرها في تحصيل الإيرادات الضريبية ويعتبر مقياس كذلك لاستغلال الطاقة الضريبية وبلوغ المستوى الأمثل من الاقتطاعات الضريبية¹.

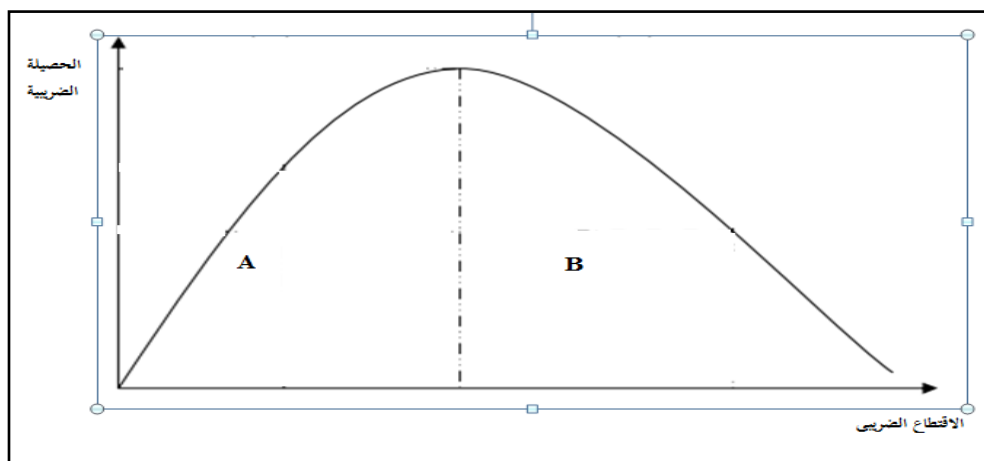
- هو أقصى قدر ممكن من الأموال التي يمكن الحصول عليها عن طريق الضرائب دون تجاوز للحدود الاقتصادية والمالية ، أو المساس في الاعتبارات النفسية والسياسية عن ممولي الضرائب² ، أو نسبة المساهمة المالية للمجتمع في تحمل العبء الضريبي، يمكن تعريفه كذلك بأنه الحد الأقصى من الضرائب الذي يمكن للدولة جبايتها دون إضرار بمستوى معيشة الأفراد أو بالطاقة الإنتاجية القومية

¹ - جلول حروشي، الضغط الضريبي في الجزائر 1993-1999، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص النقود والمالية، جامعة الجزائر، 2001، ص: 12-13

² - محمد وحسن خنجر، تقييم السياسة الضريبية في العراق وإمكانية دعم الطاقة الضريبية للمدة 1980-2012، مقال منشور بمجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العراق، العدد 45، 2015، ص: 93.

كما يعد مؤشر الضغط الضريبي من المؤشرات التي توضح درجة تدخل الدولة أو ذلك الجزء من الموارد الذي امتصه القطاع العام و يقدر بإجمالي الضرائب منسوبة إلى الناتج المحلي الإجمالي¹.
وقد أوضح مختلف كتاب المالية العامة انه لا بد أن يكون الضغط الجبائي في حدوده المثلى فعلى الدولة مراعاة طاقة المجتمع في تحمل الاقتطاعات الضريبية، فإذا تجاوز مستوى الضغط العتبة سوف ينتج عنه آثارا سلبية حيث يقوم المكلفون بتهريب رؤوس أموالهم نحو دول تكون فيها نسبة الاقتطاعات منخفضة بالإضافة إلى التهرب الضريبي مما قد يلحق أضرارا بالخزينة العمومية، وقد قام الاقتصادي الأمريكي آرثر لافير "A. Laffer" بتفسير هذه الظاهرة من خلال المنحنى الذي انتسب إلى اسمه الذي أوضح بواسطته أن "كثرة الضرائب تقتل الضرائب"

الشكل رقم: 1 منحنى لافير A. Laffer



المصدر: محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط4، 2010، ص: 275

من خلال المنحنى نلاحظ ان نسبة الاقتطاعات الضريبية كانت تسير بطريقة تصاعدية مقارنة بالحصيللة الضريبية في المنطقة A، إلا انه عندما تجاوزت الاقتطاعات حدا معيناً بدأت تسير في علاقة عكسية المنطقة B وتهتم دراسة الضغط الضريبي تحديد مختلف التغيرات الناتجة عن الاقتطاعات الضريبية والتي ندرجها فيما يلي²:

- تغيرات مقصودة: هي التغيرات التي يهدف النظام الضريبي تحقيقها من خلاله.
- تغيرات مقصودة: هي التغيرات التي يهدف النظام الضريبي تحقيقها من خلاله.

¹ - أ.م.د. يسري مهدي السامرائي، م.م. ابتسام العزاوي، تحليل فاعلية السياسة الضريبية في العراق للمدة من 1980-1995، مقال منشور بالمجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، العراق، المجلد 02، العدد 06، ص: 13.

² - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص: 135

➤ **تغيرات لا إرادية:** التي تحدث نتيجة عيوب في النظام الضريبي فتؤدي إلى تغييرات معاكسة لأهداف السياسة الضريبية.

➤ **تغيرات تلقائية:** وهي تلك التي تحدث تلقائيا عن غيرها من التغيرات المقصودة واللاإرادية. وتهدف دراسة الضغط الضريبي التحكم في مختلف هذه التغيرات لتجنب انعكاساتها غير المرغوبة خاصة في ظل البحث المستمر عن مصادر مالية لتمويل النفقات العمومية المتزايدة وتعد الضرائب إحدى هذه المصادر الهامة لذلك يجب التحكم في عبئها بالشكل الذي يضمن السير الحسن للاقتصاد الوطني دون إلحاق ضرر بالأفراد.

V-2-2- أنواع الضغط الضريبي :

يمكن ان نميز بين الضغط الضريبي الفردي والإجمالي.

1- الضغط الضريبي الفردي:

يملك كل فرد موارد شخصية والتي تستهدفها الدولة والجماعات المحلية باقتطاعات في شكل ضرائب مباشرة وغير مباشرة، وتمثل هذه الأخيرة طبعا مساهمات كما أنها تعتبر تضحية يجب تحملها من قبل كل فرد ما دام أنه يوجد حرمان لكل مكلف بالضريبة من جزء من دخله، ويحتسب الضغط الضريبي أخذا بعين الاعتبار دخل المكلف بالضريبة ومقدار الضرائب التي تضاف إليها الاقتطاعات الإجبارية المحسوبة على أساس الحماية الاجتماعية، ويتم حسابه من خلال العلاقة الرياضية التالية:

$$PFI = I/R \text{ حيث:}$$

PFI: الضغط الضريبي

I: الإيرادات الضريبية

R: الناتج الداخلي الخام

كما تجدر الإشارة إلى أن الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك لا تؤخذ بعين الاعتبار، لأنه من الصعب بل يستحيل في بعض الحالات أن نقوم بحساب كل الضرائب التي يتحملها الفرد والتي تكون بطبيعة الحال متضمنة في أسعار السلع المشتراة المستهلكة أو المستعملة¹، وهذا ما يجعل نتائجه مضللة ويفقد الضغط الضريبي معناه الحقيقي المتمثلة في قياس الآثار التي تحدثها هذه الاقتطاعات على الفرد

2- الضغط الضريبي الإجمالي (الجماعي):

¹ - رجال نصر، موفق سهام، الضغط الضريبي كحافز للهرب والغش الضريبي، مقال منشور بمجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الواد، المجلد رقم 02، العدد رقم 01، جوان 2018، ص : 239

في هذا الإطار نأخذ مجمل الإيرادات الضريبية المحصلة الدولة والجماعات المحلية بما في ذلك الاقتطاعات الإجبارية من طرف صناديق الضمان الاجتماعي، وعلى ضوء هذا إذا رمزنا للضغط الضريبي الإجمالي PF، الإيرادات الضريبية F والدخل القومي معبرا عليه بالنواتج الداخلي الخام¹، سوف يتم حسابه وفق العلاقة التالية:

$$\text{و يتم حسابه من خلال العلاقة الرياضية التالية : } PF = \frac{F}{PIB} \text{ حيث:}$$

PF: الضغط الضريبي

F: الإيرادات الضريبية

PIB: الناتج الداخلي الخام

3- الضغط الضريبي النفسي:

ويقصد به شعور أو شعور أو إحساس المكلفين بالحرمان من استهلاك معين، مما يؤدي بالمكلف إلى التخفيض من بعض المواد أو التخفيض من إنفاق دخلهم.

وللضغط لضريبي تأثير نفسي أكثر منه مادي، وكذا مستوى تطور الاقتصاد، ومستوى معيشة السكان، أن ضعف القدرة الشرائية لعموم المواطنين يجعل الإحساس بالعبء الجبائي كبيرا والتالي يكون التعامل مع الضريبة باعتبارها عاملا من عوامل تدهور المعيشة²، في هذا الصدد يرى بعض الكتاب أن الضغط الضريبي النفسي تؤثر فيه العديد من العوامل لعل أهمها³:

- درجة الوعي الضريبي؛
- طبيعة الضريبة؛
- مدى استقرار الضرائب المفروضة.

3-2-V- حدود الضغط الضريبي:

إن حدود الضغط الضريبي تتموقع على مستويين اثنين الأول اجتماعي وسياسي والثاني اقتصادي.

✓ المستوى الاجتماعي والسياسي:

يظهر أنه من المستحيل وضع مستوى لا يمكن تحمله من الضغط الضريبي، وبالتالي فمقاومة الضريبة يمكن أن تؤدي إلى زعزعة السلم المدني هذا من جهة، ومن جهة أخرى عندما تطبق دولة معنية ضغطا ضريبيا مرتفعا، يميل المكلفون بالضريبة إلى العمل على تهريب رؤوس أموالهم نحو دول تكون فيها

¹ - رجال نصر، موفق سهام، المرجع نفسه، ص: 240

² - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص: 430

³ - قاشي يوسف، مرجع سبق ذكره، ص: 42

مستويات الاقتطاعات منخفضة بشكل جد محسوس، كذلك نفس الحالة بالنسبة للمستثمرين الأجانب التي ستعزف عن الاستثمار في البلدان التي تقوم بتطبيق معدلات ضريبية جد مرتفعة

✓ **المستوى الاقتصادي:**

لدينا فكرة الضريبة تقتل الضريبة التي قام بشرحها الاقتصادي الأمريكي A. Laffer، حيث أوضح حيث أوضح أن انه يحدث ذلك لما تقوم الدولة بتجاوز حد أو عتبة معينة من فرضها للضرائب ويصبح ذلك عامل معرقل للاقتصاد، باعتبار أنه يمكن سلب مجمل الدخل ولتفادي مثل هذه الوضعية وخاصة في حالة تطبيق معدلات ضرائب مرتفعة، سيتجه كل مكلف بالضريبة نحو التهرب من دفعها أو حتى الغش أثناء تصريحه بدخله، أو الحد من نشاطه الاقتصادي بسبب الضغط الضريبي المفروض¹. إذا فضغط جبائي جد قوي سيكون له أثر معاكس لما هو منتظر فيما يتعلق بالإيرادات الجبائية التي تكون حصيلتها قليلة نتيجة لتهرب المكلفين من دفع مستحقاتهم وهو ما سوف يؤدي الى تثبيط النشاط الاقتصادي بصفة عامة، والعكس في حالة ضعف الضغط الجبائي يكون مستوى التهرب والغش قليلا من جهة وترجع الثقة لذي المستثمرين المحليين والأجانب وهذا ما يسمح بارتفاع الحصيلة الجبائية والتهوض بالاقتصاد الوطني².

V-2-4- الضغط الضريبي الأمثل:

يرتبط المعدل الأمثل للاقتطاع الضريبي بالآثار التي يتركها على الناتج المحلي الخام، فالمعدل الأمثل هو ذلك المعدل الذي يجعل الناتج المحلي الخام في أعلى مستوياته هذا من الناحية الاقتصادية، أما من الناحية المالية فإن المعدل الأمثل هو الذي يجعل الحصيلة الجبائية في أعلى مستوياتها، ومن هنا يمكن استنتاج معدل الضغط الضريبي الأمثل الذي يتناسب مع مستوى الأفراد بمدى قبول المكلف لهذا المعدل، وبالتالي يكون التحصيل الضريبي عنده في أعلى مستوياته، وتكون نتيجته ارتفاع الناتج المحلي الخام على المستوى الوطني³، وقد حددها كولن كلارك Collin Clark 25% من الدخل الوطني، وقدرها برودون Proudhon سنة 1868 ان لا تتجاوز نسبته 10% من الدخل الوطني.

¹ - لينة جولاح، علاقة الضغط الضريبي بالتهرب الضريبي في الجزائر، مقال منشور بمجلة العلوم الإنسانية، جامعة بسكرة، المجلد رقم 21، العدد رقم 02، نوفمبر 2021، ص: 575.

² - محمد عباس محززي، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سبق ذكره، ص: 185

³ - بن تريدي يحيى، ونادي راشد، قياس الضغط الضريبي في الجزائر دراسة تحليلية للفترة 2007-2017، مقال منشور بمجلة آفاق علمية، جامعة تامنغست، المجلد رقم 12، العدد رقم 04، سبتمبر 2020، ص: 638

3-V- التهرب والغش الضريبي :

إن المكلف دائما يرى بأن الضريبة عبئا عليه، ولذلك فإنه يعمل دائما على التجنب من دفعها إلى الإدارة الجبائية سواء بالتخلص منها، وإما بإلقاء عبئها على شخص آخر، أما بالنسبة لعلم المالية العامة فهناك عدة مفاهيم التي عالجت الظاهرة.

1-2-V- مفهوم التهرب الضريبي :

تم الإجماع على أن التهرب هو تخلص المكلف كليا أو جزئيا من أداء الضريبة دون نقل عبئها إلى غيره، مما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة ويضع عليها حقها، فهو إحدى التحديات التي تواجه المالية العامة في جميع الدول والملاحظ أنها في تزايد مستمر.

للهرب الضريبي عدة تسميات منها التجنب الضريبي، الغش الضريبي أو الاحتيال الضريبي ويتحقق هذا الأخير عندما يقدم المكلف على مخالفة الأحكام القانونية، ويسلك طرائق الغش والاحتيال مرتكبا بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون ومن هنا إذا يمكن أن نميز بين نوعين من التهرب الضريبي " التهرب المشروع والتهرب غير المشروع".

2-2-V- أنواع التهرب الضريبي :

يمكن ان نميز بين التهرب المشروع وغير المشروع والتهرب الدولي

- التهرب المشروع:

و يتم هذا التهرب بصورة قانونية، حيث يقوم المكلف باستغلال بعض ثغرات القانون نتيجة عدم تخصيص الضريبة الصحيحة المفروضة عليه، أو رغبة في عدم دفع ما كلف به، كأن يقوم شخص بنقل ملكيته إلى أبنائه عن طرق عقود البيع وذلك للتهرب من ضريبة التركات أو استخدام الأبناء للعمل بدون اجر للتهرب من دفع ضريبة الرواتب والأجور المستحقة عليهم، أو تقسيم الشركة إلى عدة شركات فرعية للاستفادة من تعددها و تخفيض الضريبة، أو تخلص شركات المساهمة من الضريبة على الأرباح عن طريق زيادة النفقات العمومية و نفقات السفر و الإعلانات... الخ، أو تجنب تطبيق المعدلات التصاعدية بتحويل جزء من الأرباح إلى رواتب و اجور...²، أو يمتنع عن استثمار أمواله في فروع النشاط التي تفرض عليها ضرائب، بل يوظفها في فروع النشاط التي تستفيد من إعفاءات و امتيازات جبائية كالاستثمار في بعض المناطق الخاصة كالصحراوية والهضاب العليا مثلان او بعض القطاعات التي تسعى الدولة الى تشجيعها كالقطاع الفلاحي والزراعي والسياحة،... وهذا يعتبر نوع من

² محمد طافة وهدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر، عمان، ساحة الجامع الحسيني، الطبعة الأولى، 2007، ص: 118.

أنواع التهرب المشروع أو التجنب الضريبي، وهي ظاهرة سليمة ولا تعتبر اعتداء القوانين والتشريعات المالية واقترها مختلف التشريعات الجبائية.

- التهرب الضريبي هو اعتداء غير مباشر على القوانين المنظمة للضريبة باستعمال وسائل معينة تمكن المكلف من عدم دفع جزء أو كل الضريبة.

- التهرب غير المشروع:

ويتحقق هذا التهرب بإتباع المكلفين بعبء الضريبة أنماط سلوك إنحرافية متمثلة بأفعال الغش والاحتيال قاصدين من ورائها مخالفة القوانين الضريبية من جهة، والتخلص من أداء دين الضريبة من جهة ثانية بصورة كلية أم جزئية، سواء عند ربط الضريبة أو عند تحصيلها، هو محاولة الشخص عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً بإتباع طرق وأساليب مخالفة للقانون وتحمل الغش و الاحتيال ونحوهما ويعد جريمة مالية يعاقب عليها القانون.

- هو محاولة الشخص عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً بإتباع طرق وأساليب مخافة للقانون وتحمل الغش ونحوه.

وقد نص على ذلك دستور الجمهورية الجزائرية في مادته 78 كل عمل يهدف إلى التحايل في المساواة بين المواطنين والأشخاص المعنويين في أداء الضريبة يعتبر مساساً بمصالح المجموعة الوطنية ويقمعه القانون يعاقب القانون على التهرب الجبائي وتهريب رؤوس الأموال. ومن خلال ما تقدم نجد أن الغش الضريبي هو خرق صارخ لقواعد القانون الجبائي للتخلص من دفع الضريبة وعلى هذا يلجأ المكلف إلى عدة طرق إحتيالية يستعملها للإفلات من مصلحة الضرائب، لذا وجب التمييز بين الغش البسيط والغش المركب¹:

○ الغش البسيط : يعرف هذا النوع بأنه " كل تصرف أو حذف بسوء نية لأجل التخلص من

الضريبة و يعتبره المشرع محاولة متعمدة لتضليل الإدارة الجبائية باستعمال عنصر التدليس المتمثل في :

— النقص في التصريح

— التأخر في تقديمه

¹ طالي محمّد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر، 2001-2002، ص: 53

— عدم تقديمه نهائيا

○ الغش المركب: أما الغش الموصوف فيستعمل فيه المكلف طرق تدليسية في إقرار أساس الضرائب الناتج عن إرادته في ذلك، فالغش المركب يجمع كل العناصر التي تتضمن مبادئ الغش وهي نوعين:

❖ الإخفاء المادي: عن طريق استعمال فواتير أو الإشارة إلى نتائج لا تتعلق بعمليات فعلية (حقيقية)

❖ الإخفاء القانوني: كأن يقوم المكلف بخلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية.

أما فيما يخص القانون الجبائي الجزائري لم يضع المشروع الجزائري نظرية عامة للغش الضريبي بل اكتفى بذكر الحالة العامة له والمنصوص عليها في الفقرة الأولى من المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضرائب أو الرسوم التي يخضع لها أو تصفيتها

كلية أو جزئيا يعاقب بغرامة مالية تتراوح مبالغها بين 5000 و 20.000 دج ويسجن من سنة إلى 5 سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط¹.

وللغش الضريبي عدة أمثلة نذكر منها ما يلي²:

- عدم تقديم المكلف تصريحاً ضريبياً عن النشاط الخاضع للضريبة، ومعتمداً في ذلك على عدم وجود مقر لنشاطه، أو يعتمد على نقل نشاطه من جهة أخرى، ويتحقق هذا الأمر بسبب ضعف الوسائل التي تتبعها الدوائر المالية في حقّ المكلفين وفي هذه الحالة يكون التهرب شبه تام.
- عندما يخفي المكلف السلع المستوردة بطرق غير قانونية (سلع مهربة) عن أعين الدوائر المالية، و بالتالي فإن تقديم تصريح ضريبي لا يتضمن مبيعات و أرباح هذه السلع، أو أن يلجأ المستورد إلى الحصول على فواتير ومستندات من البلد المصدر بأقل من القيمة الحقيقية للبضاعة المستوردة.
- أن يقوم المكلف بتقديم تصريح ضريبي غير صحيح، بحيث لا يتضمن جميع لنشاطاته أو لا يرفق معه جميع البيانات والوثائق المؤيدة لما هو مسجل ضمن التصريح الضريبي، أو أن يقوم بإرفاق التصريح ببيانات ووثائق غير صحيحة وهو يهدف إلى التخلص من دفع الضريبة أو قد لا يدرج بعض إيراداته متعمداً تخفيض قيمة الضريبة المترتبة عليه.

¹ خبايا عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص: 110

² خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سبق ذكره، ص: 216

- أن يقدم المكلف بتصريحه بشكل صحيح، ثم تبين له أن الإدارة المالية بعد فحص هذا التصريح ستبالغ في تقدير الأرباح إلى درجة كبيرة مما تدفع بالمكلف عند تحقيق الضريبة وقبل تحصيلها إلى التصرف في ممتلكاته بإخفائها أو تهريبها إلى الخارج.

V-2-3- مفهوم التهرب الضريبي الدولي :

يمكن تعريف التهرب الضريبي الدولي على أنه العمل على التخلص من الضريبة المفروضة في موطنها عن طريق التهرب للمداخيل والأرباح التي من المفروض أن تخضع لضرائب البلد التي حققت فيه فعلاً إلى بلد آخر يتميز بضغطه الضريبي الملائم. أو هو التهرب الخارجي الذي يرتكب خارج حدود الدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة على المكلف، ويتم إما بطرق مشروعة عن طريق استغلال الثغرات الموجودة في ترسانة القوانين الضريبية دون استعمال طرق احتيالية غير مشروعة وهو ما يسمى بالتهرب الضريبي الدولي المشروع. أو عن طريق استخدام طرق احتيالية غير مشروعة وهو ما يسمى الغش الضريبي الدولي حيث يمكن أن يلجأ المكلفون بالضريبة عند تحملهم لعبء ضريبي أثقل ناتج عن الازدواج الضريبي الدولي إلى التخلص من كل الضريبة أو جزء منها باستعمال العديد من الأساليب المشروعة منها وغير المشروعة، مما ينجر عنه آثار سلبية خطيرة¹.

- عرف J.J. Neuer التهرب الضريبي الدولي بأنه كل تهرب من الضريبة عبر حدود الدول، ومن شأنه أن يفقد الدولة موردا هاما من موارد إيراداتها، ويستوي في ذلك أن يسلك المشروع دولي النشاط طرقا مشروعة أو غير مشروعة، أو تتوفر لديه إرادة التهرب أولاً، وأيا كان التشريع الضريبي الذي يختاره مستفيدا من تباين الأنظمة و التشريعات الضريبية للدول من أجل التوصل إلى 5 هدفه نحو تخفيض عبئه الضريبي أو التخلص منه تمام، فيكون التهرب الضريبي الدولي في شكل تجنب الخضوع للضريبة في دولة ذات ضغط جبائي مرتفع وتأديتها في دولة أخرى ذات ضغط جبائي منخفض، وهذا ما يطلق عليه بالتهرب الضريبي الدولي المشروع، ويتم عادة باستغلال التسهيلات والإعفاءات التي تمنحها بعض الدول².

- إن التهرب الضريبي الدولي عموماً شكل من أشكال التهرب الضريبي، إلا أنه يحدث خارج حدود الدولة، والمكلف هنا يستفيد من مبدأ إقليمية الضريبة، الذي يعني حق الدولة في فرض ضرائب على الدخول والنشاطات داخل نطاق الولاية الإقليمية، لكن مع اتساع نطاق البيئة العالمية يفقد هذا

¹ - ليجال ياسمينه، طارق الضب، اشكالية الازدواج الضريبي الدولي بين الآثار السلبية وفعالية الحلول الوطنية، مقال منشور بمجلة دفاتر السياسة والقانون، جامعة ورقلة، المجلد رقم: 08، العدد رقم: 15، جوان 2016، ص: 117

² - مهداوي عبد القادر، الآليات القانونية الاتفاقية ل مكافحة التهرب الضريبي الدولي، مقال منشور بمجلة دفاتر السياسة والقانون جامعة ورقلة، المجلد رقم: 07، العدد رقم: 12، جانفي 2015، ص: 04.

المبدأ فاعليته. لهذا فالمكلف يحاول التخفيف من حدة عبئه الضريبي بالطرائق المشروعة أو غير المشروعة بنقل سلعه أو إقامته إلى إقليم أجنبي لإمكانية التملص من الضريبة. وفي هذه الحالة يستفيد من هذا الإقليم إما لانخفاض معدل الضريبة مقارنة بالبلد أو من الإعفاءات أو الامتيازات الضريبية الممنوحة له من الدول المضيفة، خصوصا مع انتشار الآن ما يسمى بدول الجنات الضريبية **Les Paradis Fiscaux** التي توفر المناخ المناسب والملائم للمكلف قصد التهرب من الضريبة ويتم ذلك في إطار شرعي مستغلة بذلك الاتفاقيات الثنائية ومتعددة الأطراف. لهذا يركز المكلف بالضريبة في التهرب الضريبي الدولي على الثغرات تصدعات **Les Failles** الموجودة في الأنظمة القانونية، وليس بانتهاك القواعد.¹

ويأخذ التهرب الدولي شكلين رئيسيين وهما²:

- 1- التهرب من الوعاء الضريبي: وهي الحالة التي يتم فيها اختلاس الضريبة من خلال تحويل المادة الضريبية من القانون الضريبي المحلي إلى السيادة الأجنبية، ويمكن أن تمارس الشركات المتعددة الجنسية هذا النوع من التهرب من خلال تحويل أرباحها للدول ذات الإخضاع الضريبي المنخفض، أو من خلال تحويل المادة الضريبية إلى دولة ذات ملاذ ضريبي أو من خلال القيام بتنفيذ مدفوعات لأشخاص مقيمين في الخارج ويخضعون لنظام ضريبي تفضيلي.
- 2- التهرب الضريبي للمؤسسات الضريبية: التهرب للمؤسسات الضريبية هو شكل آخر من أشكال التهرب الضريبي الدولي، فالتهرب الضريبي في هذه الحالة هو تهرب مادي، فبعض المواد الخاضعة للضريبة في بريطانيا تخرج من إنجلترا وتتوطن في الخارج لتجنب الضرائب البريطانية، وفي نفس السياق تقوم بعض الشركات من أجل تجنب النظام الضريبي المتشدد بتثبيت مقراتها الاجتماعية في دولة أجنبية وتستفيد من النظام الضريبي المفضل، وبعض الدول من اختصاصاتها أنها تقوم باستضافة المتهربين من الضرائب عن طريق الجنات الضريبية.

¹ - زهرة حبو، إلياس النعمة، التهرب الضريبي الدولي، مقال منشور بمجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، المجلد رقم: 27، العدد رقم: 01، 2011، ص: 420.

² - مليكاوي مولود، حدود التنسيق الضريبي كآلية لتجسيد مفهوم الإقليمية المفتوحة، حالة الاتحاد الأوروبي، مرجع سبق ذكره، ص: 112.

V-2-4- صور التهرب الضريبي الدولي :

ساعدت التطورات الدولية الراهنة الى انتشار هذه الظاهرة كالعولمة الاقتصادية، نمو التجارة الدولية وإقامة مناطق التبادل التجاري، التجارة الالكترونية ومختلف المعاملات الرقمية ومنح مختلف التسهيلات وأصبح يأخذ عدة اشكال يمكن ايجازها فيما يلي:

✓ **التجارة الالكترونية:** يكون من خلال مزاولة أنشطة الشراء والبيع عبر الانترنت وهو ما يخلق صعوبة في مراقبتها من طرف إدارة الضرائب تتمثل في إقليمية الضريبة التي تعد من المبادئ الأساسية التي تعتمد عليها كل دولة في فرض الضريبة على المقيمين داخل حدودها، لكن مع ظهور التجارة الإلكترونية تكمن المشكلة في البعد المكاني إذ التجارة الإلكترونية تتيح لعملائها القدرة على إدارة أعمالهم ومعاملاتهم التجارية من أي مكان إضافة أي مشكل أن هذه المؤسسات ليس لها مقر مادي ملموس، فهناك صعوبة متزايدة في تحديد المؤسسة المستديمة التي تتعامل معها لأغراض الضرائب، ومع غموض الاختصاص الضريبي، سوف يصعب تحديد من يجب عليه دفع الضريبة، فصعوبة تحديد المكلفين والوعاء الضريبي في التجارة الإلكترونية، يؤدي إلى عدم إخضاعها للضريبة، وهذا نظرا لصعوبة تحديد هوية الأطراف المتعاملة في التجارة الإلكترونية¹.

✓ **أسعار التحويل:** هي آلية تستخدم من طرف الشركات المتعددة الجنسيات في التهرب الضريبي الدولي، وسعر التحويل هو السعر المفروض على السلع المنتجة بواسطة أحد الأقسام والمحولة لقسم آخر وبالتالي تساعد هذه الآلية لتحويل الأرباح بين الشركات المتعددة الجنسيات وفروعها بالخارج اوبين فروع هذه الشركات ومن تم يمكن لهذه الشركات التلاعب بتحديد الأسعار بما يخدم مصالحها وهذا بتخفيض نفقاتها واعبائها خصوصا العبء الضريبي وزيادة أرباحها

ويتم استخدام اسعار التحويل للتهرب الضريبي بطريقتين²:

✓ **التهرب الضريبي قبل توزيع الأرباح:** يتم استخدام أسعار التحويل سواء بالزيادة أو النقصان من اجل التلاعب في المادة الخاضعة للضريبة حسب اختلاف معدلات الضرائب بين دولة

¹ - دوداح رضوان، طرق مكافحة الغش والتهرب الضريبي: دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع التحليل

الاقتصادي، جامعة الجزائر، 2015، ص: 53

² - دوداح رضوان، طرق مكافحة الغش والتهرب الضريبي: دراسة حالة الجزائر، المرجع نفسه، ص: 55

وأخرى لتستفيد الشركات متعددة الجنسيات من التباين في الأنظمة الضريبية في الدول المختلفة والاستفادة من النظام الضريبي الأكثر ملائمة لها من أجل تحقيق مصالحها.

✓ **التهرب الضريبي** أثناء توزيع الأرباح: نظراً للقيود المفروضة على أرباح الشركات متعددة الجنسيات في مختلف الدول، يتم التهرب الضريبي ليس عن طريق التلاعب في المادة الخاضعة للضريبة، ولكن عن طريق إنشاء شركات وسيطة الشركة الساترة تكون تابعة للشركة متعددة الجنسيات لإخفاء حقيقة التحويلات، وبالتالي ليس من السهل للهيئات الجبائية لمختلف الدول إظهار أن التحويلات المنجزة حقيقية نظراً لميزة السرية في المعاملات المالية في الجنات الضريبية التي تحول دون الحصول على المعلومات، وعليه نقول أن تحويل الأرباح إلى الشركة الأم لن يتم نظراً لارتفاع معدل الضريبة في الدولة الواقعة فيها، وبالتالي تخسر الدولة ذات المعدل الضريبي المرتفع جزءاً هاماً من إيراداتها الضريبية، بينما الدولة التي يكون فيها معدل الضريبة منخفضاً، فإنها ستحصل على جزء هام من الإيرادات الضريبية.

✓ **الملاذات الضريبية (الجنات الضريبية)**: شهد التهرب الضريبي الدولي رواجاً واسعاً لانفتاح اقتصاديات دول العالم على بعضها بعضاً وهذا بسبب زيادة نشاط الشركات متعددة الجنسيات التي تشكل اليوم شبكات ضخمة لتهريب رؤوس الأموال والبحث عن سبل ومنافذ للتخفيف من حدة الاقتطاعات الجبائية التي تمس أرباحها، وهذا باللجوء إلى دول ذات نظام ضريبي متميز، وهي ما تُعرف بدول الجنات الضريبية **Les Paradis Fiscaux**، ونستطيع تعريفها بالتطرق إلى ذكر خصائصها¹:

- الاستقرار السياسي لهذه الدول الذي يضمن استقرار القواعد القانونية.
- قطاع مصرفي وقضائي متطور وذو كفاءة عالية.
- شبكة الاتصالات والربط متطورة.
- غياب الرقابة على الأفراد غير المقيمين، الذي يسمح بتنظيم حرية مطلقة لحركة رؤوس الأموال.
- معدلات ضريبية منخفضة ومنعدمة في بعض الحالات، بحيث نجد في بعض دول الجنات الضريبية تتميز بغياب الضرائب المباشرة على الدخل، وعلى القيمة الزائدة، وعلى الأرباح، وعلى رأس المال أو على الثروة، أو بمعدل ضعيف لهذه الاقتطاعات.

¹ - زهرة حبو، إلياس النعمة، مرجع سبق ذكره، ص: 424.

- غياب الاتفاقيات الضريبية التي تفرض تبادل للمعلومات لمواجهة التهرب الضريبي .
- السرية المصرفية المطلقة التي تمثل أهم أسباب جذب العملاء .
- سهولة خلق أو إنشاء مؤسسات في دول الجنات الضريبية، حيث تمنح هذه الأخير امتيازات في هذا المجال منها صغر حجم رأس المال، حقوق المشاركة قليلة جدا وأحيانا ترافقها إعفاءات، عدم الخضوع لشرط الإقامة أو الجنسية، حضور الجمعيات العامة أو مجالس الإدارة غير إجباري ويمكن الأخذ به عن طريق التوكيل أو عن طريق الهاتف،....

ويتم اللجوء الى التهرب الضريبي الدولي من خلال الجنات الضريبية بواسطة اسلوبين¹:

- 1- لجوء الشركة إلى نقل مقرها الرئيسي بشكل اسمي فقط إلى ملجأ ضريبي مع الإبقاء على إدارتها الفعلية وأنشطتها الرئيسية في الدولة الأم، ويدعى هذا الأسلوب بأسلوب الشركة الساترة فشركة "سيمنز" الألمانية الرائدة في إنتاج الأجهزة الالكترونية استطاعت أن تخفض ضرائها المدفوعة إلى 100 مليون مارك ألماني سنة 1995 من خلال نقل مقرها الرئيسي خارج ألمانيا
- 2- لجوء الشركة الأم لإنشاء شركات وليدة تابعة لها في ملجأ ضريبي بهدف الاستفادة من أكبر قدر من المزايا والإعفاءات الضريبية، حيث تقوم الشركة الأم بجعل نفقاتها الإنتاجية تبلغ أعلى مستوياتها في الدولة ذات المعدلات المرتفعة، في حين يحصل العكس للشركات الوليدة في الملاجئ الضريبية حيث تكون نفقاتها الإنتاجية في أدنى مستوياتها.

✓ المنشأة الدائمة:

ظهر مصطلح المنشأة الدائمة حديثا وبرز أكثر بظهور الشركات متعددة الجنسيات، التي تلج إلى استعمال هذه المنشأة لتخفيف عبئها الضريبي، فمشكلة وجوب خضوع الشركات المتعددة الجنسيات للضريبة، وتلافيا لظاهرة الازدواج أو التهرب الضريبي الدولي كان لزاما وجود حل على هذا المستوى، لهذا فقد استقر الفقه لظاهرة الازدواج أو التهرب الضريبي الدولي كان الضريبي الدولي على مبدأ مهم وهو ألا تخضع أرباح الشركات الأجنبية للضريبة في البلد المضيف إلا إذا كانت ناتجة عن تنظيم محدد يسمى بالمنشأة الدائمة. وفي هذا المجال حاولت مختلف المنظمات الدولية والاتفاقيات الضريبية

¹ - عزوز علي آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي "الواقع والتحديات"، مرجع سبق ذكره، ص: 60

الصادرة عن بعض الهيئات الدولية تبني فكرة المنشأة الدائمة لمحاسبة الشركات المتعددة الجنسيات¹، ويشترط توافر ثلاث عناصر للقول بوجود منشأة ثابتة وهي²:

- ✓ تنظيم مادي ثابت لمزاولة الأعمال
- ✓ تمتع هذا التنظيم بقدر من الاستقلال
- ✓ مزاولة التنظيم لنشاط محقق لربح أو مساهم في تحقيقه

وتقوم الشركة الأم بإنشاء وحدات اقتصادية *économiques entités* في مناطق مختلفة تقوم كل منها بأنشطة متعددة تخدم بها الشركة الأم بحيث أن كل منهم لو أخذ منفردا لا يمثل منشأة ثابتة، بينما لو نظر إلى هذه الوحدات الاقتصادية مجتمعة لاعتبرت منشأة ثابتة، فهذا نوع من التحايل الضريبي. نشأت فكرة المنشأة الدائمة على أثر انتقال أدوات الإنتاج ورؤوس الأموال من موطنها الأصلي للاستثمار إلى الدول الأخرى وظهور الشركات متعددة الجنسيات، وبالتالي اختلاف معايير فرض الضريبة بين التشريعات الضريبية المختلفة، حيث يمكن رصد اتجاهين أساسيين توصل إليهما الفقه الاقتصادي في هذا الصدد³:

- الاتجاه الأول: نظرية تحقق الدخل: عالمية الإيراد وفقا لهذه النظرية يتم تعريف المنشأة الثابتة بكونها تلك المنشأة التي تمارس نشاطا يسهم إسهاما مباشرا في تحقيق الربح، أي أن هذه النظرية قد ربطت بين فكرة المنشأة الثابتة وتحقيق الربح، والذي بموجبية يلحق التشريع الضريبي الدخل الوطني الذي يتبع الدولة تبعية سياسية الجنسية أينما تحقق هذا الدخل أي سواء تحقق هذا الدخل داخل حدود الدولة أو خارجها.
- الاتجاه الثاني: نظرية التبعية الاقتصادية: طبقا لهذه النظرية يرتبط مفهوم المنشأة الثابتة بالمنشآت كلها التي تعد جزءا متكاملًا من اقتصاد الدولة سواء أسهم إسهاما مباشرا أم غير مباشر في تحقيق دخل أو إيراد للمشروع الأجنبي، باعتبار أن النشاطات التي تزاوّلها تعد نشاطات حيوية ومتكاملة مع النشاط الاقتصادي للدولة. والذي بموجبية يتم الربط بين الدخل المحقق وإقليم الدولة، فالدولة التي يتحقق الدخل على أرضها تعد مصدرا لهذا الدخل وبصرف النظر عن كون الشخص الذي حقق الدخل شخصا طبيعيا أو شخصا اعتباريا وبصرف النظر عن كونه مقيما أو غير مقيم فيها، مما قد ينتج عن ذلك ازدواج ضريبي دولي.

¹ - فاتح أحمية، أسباب وآليات التهرب الضريبي الدولي وطرق مكافحته، مقال منشور بمجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة، المجلد رقم: 09، العدد: 02، ديسمبر 2020، ص: 79

² - عزوز علي آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي "الواقع والتحديات"، مرجع سبق ذكره، ص: 55

³ - فاتح أحمية، مرجع سبق ذكره، ص: 80

يتم التهرب الضريبي الدولي من طرف الشركات متعددة الجنسيات باستخدام المنشأة الثابتة بإحدى الطرائق الآتية¹:

1. إما أن تقوم الشركة الأم بإنشاء المنشأة الثابتة لها في دولة تعفي هذه المنشأة كلية من الضرائب
2. ما إذا قامت بإنشاء هذه المنشأة في دولة لا تعفيها من الضرائب ولا تقدم امتيازات ضريبية، فإنها تلجأ إلى إضفاء صفة غير حقيقية على هذه المنشأة بتقسيمها إلى وحدات اقتصادية في مناطق مختلفة تقوم كل منها بنشاط معين (الخدمات، التنسيق، التوزيع،...) بحيث أنه لو أخذنا كلا منه منفردا لا تمثل منشأة ثابتة، ومن ثم فإن الأرباح التي تحققها لا تخضع إلى الضريبة لأنها ليست منشأة ثابتة، ومن ثم تستطيع الشركة الأم تخفيف عبئها الضريبي.

V-2-5- أسباب التهرب الضريبي :

هناك عدة أسباب للتهرب الضريبي أهمها ما يلي:

1- الأسباب التشريعية:

إن الأسباب التشريعية من أهم أسباب التهرب الضريبي ومرجع ذلك إما إلى النقص في التشريع الضريبي، وعدم إحكام صياغته واحتوائه على ثغرات ينفذ منها المكلفون ليتخلصوا من دفع الضريبة، وربما مرجع ذلك إلى عدم دقة التشريعات الضريبية التي غالبا ما تصدر في البلدان النامية بصورة سريعة تصاغ من قبل أشخاص غير أكفاء وكذلك عدم اشتراك العاملين في حقل التطبيق في إعداد مشروعات القوانين المالية. تعقيد التشريع الضريبي عامل مهم أيضا في التهرب الضريبي كالإعفاءات والتخفيضات والإضافات التي يتضمنها التشريع الضريبي والتي تخلق مشكلات للدوائر المالية وتزيد من احتمال التهرب²، كما أن التشريع الضريبي يتعدل بصورة متواصلة تبعا للسياسة المالية والحالة الاقتصادية في البلاد والاعتبارات فنية، بالإضافة إلى المغالاة في معدل فرض الضريبة والتفاوت في الشرائح التصاعدية يدعو إلى التهرب بغية الانتقال من شريحة إلى أخرى معدل الضريبة فيها أقل³.

¹ - زهرة حبو، إلياس النعمة، مرجع سبق ذكره، ص: 429-430

² - خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سبق ذكره، ص: 217

³ - عصام بشور، مرجع سبق ذكره، ص: 264-265

2- الأسباب الاقتصادية:

إن فترات الكساد والأزمات التي يشهدها البلد، تعمل على انتشار ظاهرة التهرب الضريبي وزيادته بسبب قلة النقود وانخفاض دخول المكلفين، وتدهورت القدرة الشرائية للأفراد، وبالتالي زيادة حساباتهم لارتفاع الأسعار، مما يصعب على المنتجين نقل عبء الضريبة، لذا يدفعهم للتهرب الضريبي، باستعمال مختلف الطرق المتاحة، بينما في فترات الرخاء والانتعاش الاقتصادي يقل ميل المكلفين للتهرب الضريبي بسبب كثرة النقود وارتفاع الدخل وتحسن القدرة الشرائية للأفراد، مما يسمح للمنتجين نقل عبء الضريبة إلى المستهلكين، عن طريق رفع أسعار منتجاتهم لذا يكون الدافع النفسي للتهرب لدى المكلف منخفضاً، كما أن عدم تنظيم الاقتصاد الوطني وانتشار الاقتصاد الموازي يؤدي إلى استمرارية وزيادة² حجم التهرب، وذلك بسبب عدم ضبط السوق للسلع والخدمات وكذلك. عدم ضمان حرية المنافسة التي تعتبر من أهم شروط شفافية المعاملات¹.

3- الهيكل الإداري:

تعتبر الإدارة الضريبية، الأداة التنفيذية للضرائب المطبقة، كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة سهلت التهرب الضريبي وهذا يلاحظ في الكثير من البلدان النامية، حيث يوجد نقص في الأيدي العاملة الفنية ونقص في الخبرة العملية للعاملين في الإدارة مما يؤدي إلى المغالاة في تقدير الضرائب أو بأقل من قيمتها الحقيقية، مما يترتب عليه آثار معنوية تشجع المكلفين على التهرب وهكذا فإن تقييد الإجراءات الإدارية بالتحقيق والتحصيل تولد بالكراهية للضريبة²، بالإضافة إلى ذلك توجد ظاهرة خطيرة تهدد وجود الإدارة الضريبية والتي ترتبط بالجانب الخلقي لموظفي إدارة الضرائب والتي تتمثل في الرشوة بحيث تعتبر أخطر من ضعف الإدارة، وتندرج ضمن الفساد الضريبي.

4- الأسباب النفسية:

إن ثقافة الجبائية في المجتمع تعاني من نقص شديد أغلبية الأفراد لا يحسون بالذنب أو بارتكابهم الخطأ عندما يقومون بمغالطة مصلحة الضرائب من خلال عدم إيفائهم بالتزاماتهم الجبائية، ومحاولة إخفاء مداخيلهم أو التخلص من الواجب الذي يجب عليهم القيام به اتجاه الدولة في تحملهم لجزء من النفقات العامة، وهذا طبعا يعود إلى نقص الوعي الضريبي الذي نقصد به "شعور المواطن بواجبه نحو وطنه وما يقتضيه من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقي عليها من أعباء".

¹ - لابد لزرق، مرجع سبق ذكره، ص: 58-59

² - خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سبق ذكره، ص: 219

5- الأسباب التقنية:

إن سبب التقني الرئيسي للتهرب الضريبي يتمثل في تعقد النظام الجبائي لدرجة أن مصلحة الضرائب تجد فيه صعوبات لفهمه وتطبيقه، وهو ما يعطي فرصة للمكلفين في استغلال النقائص والثغرات التي تتخلله لتحقيق أغراضهم دون المساس بالقانون أو مخالفته، وتعقد النظام الجبائي يتعارض مع قابلية المراقبة الفعالة كما ن تطور النظام الجبائي وتبنيه لتقنيات أكثر تعقيدا لتقييم المادة الخاضعة لضريبة ساهم في تطور وتفشي ظاهرة التهرب¹.

6- ضعف الوعي الضريبي :

يعدّ ضعف الوعي الضريبي من الأسباب الرئيسية للتهرب الضريبي، فكلما زاد الوعي الضريبي لدى المكلفين ضعف الدافع على التهرب، وبالعكس أي كلما كان الوعي الضريبي لدى المكلفين ضعيفا كان الباعث النفسي على التهرب الضريبي قويا ومتماسكا وسادت كراهية الضريبة. والوعي الضريبي مرتبط بعوامل اقتصادية وعوامل سياسية، بمقدار ما يشعر الشخص برابطة قوية لمجتمعه وبلده، يزداد وعيه الضريبي، و تنخفض حدة التهرب الضريبي، و يظهر ذلك عندما يشعر المواطن و يلاحظ سوء الإنفاق الحكومي، بحيث أن الدولة تطلب منه الكثير و لا تعطيه إلا القليل، أو أن الدولة لا تنفق الأموال العامة في وجوه الإنفاق الرشيدة و للمصلحة العامة يزداد الدافع للتهرب الضريبي¹، و يرجع ضعف الوعي الضريبي إلى عدة أسباب أهمها²:

- يلعب المحيط الاجتماعي دورا هاما في ترسيخ ظاهرة التهرب الضريبي وشيوعها بين افراد المجتمع وشعور بعض المكلفين بعدم عدالة النظام الضريبي وبفرض الضريبة يرونها انها تحد من حريتهم وأن هناك فئات أخرى في المجتمع هي التي يقع على عاتقها عبء الضريبة
- نظرة المجتمع للمتهربين ففي بعض المجتمعات ينظر إلى المتهرب نظرة إعجاب ويعتبرون الشخص المتهرب بارع وشجاع في حين ينظر إليه في مجتمعات أخرى نظرة ازدراء وعدم احترام.
- عدم قناعة المكلفين ان دفع الضرائب سيستخدم لتحقيق المصلحة العامة على نحو رشيد ويعود عليهم بالنفع.

¹- رضا خلاصي، شذرات النظرية الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص: 420

¹ خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، المرجع نفسه، ص: 219.

² - - يسري مهدي حسن السامرائي، زهرة خضير عباس العبيدي، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي مقال منشور بمجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية و الإدارية، العراق، المجلد 04، العدد 09، 2012، ص: 135.

V-2-6- آثار التهرب الضريبي:

تعتبر الضرائب الممول الرئيسي لخزينة الدولة لذلك فإن محاولة التملص من دفعها سوف ينقص حتما من دورها التمويلي مما يؤثر سلبا على التنمية المستدامة وخلق مناصب شغل جديدة و تتجسد هذه الآثار في عدة مجالات مختلفة مالية، اقتصادية واجتماعية.

1- الآثار المالية:

يعتبر القيد المالي من أهم القيود التي تقف في وجه كل إستراتيجية تنموية أو برنامج للإنعاش الاقتصادي، فلا يمكن الحديث عن الأهداف والانجازات دون الحديث عن التمويل. أمام أهمية الجباية العادية في تمويل الخزينة العمومية باعتبارها المورد الأساسي يأتي التهرب الجبائي للحد من ذلك فللتهرب الأثر المباشر على الخزينة العمومية بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية، و يترتب عن ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل وخلق مناصب شغل جديدة.

إن نقص الأموال في الخزينة العمومية يؤدي إلى عجز الدولة جزئيا عن تنفيذ المشاريع النافعة والتي تساهم في خلق مناصب شغل جديدة، فالدولة في مسارها التنموي في حاجة إلى مداخيل و موارد لتغطية نفقاتها فنقص الإيرادات يؤدي إلى وقوع اختلال مالي و منه العجز في الميزانية العمومية والتي تشترط أن تتوازن إيراداتها مع نفقاتها، خاصة أمام لجوء الكثير من الدول النامية بدرجة كبيرة للاعتماد على الضرائب غير المباشرة والمتعلقة بالاستهلاك و الإنفاق والتي لا يمكن التحكم فيها باعتبارها غير عادلة، فالفجوات التي تسجلها الميزانية العامة للدولة تعود في اغلب الأحيان إلى نقص في المردود الضريبي الناتج عن التهرب¹.

2- الآثار الاجتماعية:

إن الهدف الاجتماعي للضرائب هو العمل على تقليل الفوارق الاجتماعية بين الطبقات من خلال فرض نسب كبيرة من الضرائب على مداخيل الطبقات الغنية و إعادة توزيعها على ذوي الدخل المحدودة لكن هذا الهدف لا يصبح مجديا حين وجود ظاهرة التهرب إذ تؤثر هذه الظاهرة على أخلاق الأفراد وعلى روح التضامن فيما بينهم، يضعف إيمان المجتمع بدور الدولة في تحقيق الخدمات الضرورية للأفراد ويقلل الثقة بالإدارة المالية و هذا ما يؤدي إلى حدوث التفاوت بين أفراد المجتمع و

¹ بلواضح الجليلي، ميمون نبيلة، " مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة"، ورقة بحثية مقدمة في فعاليات المنتدى الدولي حول إستراتيجية الحكومة في مكافحة البطالة في ظل التنمية المستدامة، جامعة المسيلة، ص: 09

انتشار الطبقة فيكون هناك إجحاف بالنسبة للطبقات الفقيرة في المجتمع في تحمل الضريبة وهو ما يتنافى مع مبدأ العدالة والمساواة في تحمل الأعباء العامة.

كذلك يلاحظ أن زيادة الأعباء عن أبناء المجتمع تصف من ثقتهم بالدولة من ناحية. ومن ناحية ثانية الشعور بالغبين من قبل الدولة كونها غير مبالية و غير مراعية لمبدأ العدالة الضريبية مما يعمق حافز المخالفة لديهم بإنتهاج أفعال التهرب من الضريبة.

3- الآثار الاقتصادية:

من الناحية الاقتصادية يؤدي التهرب إلى جذب عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي يكثر فيها التهرب الضريبي حتى ولو كانت هذه الأنشطة ذات إنتاجية ضعيفة و بالتالي نموها يؤدي بقاء و استمرار المشروعات ذات اقل كفاءة على حساب المشروعات الأكثر كفاءة و هذا ما يؤدي إلى إضرار بإنتاجية الاقتصاد القومي¹.

V-2-7- وسائل مكافحة التهرب الضريبي :

- تطبيق عقوبات صارمة على من ارتكب هذه الجريمة كان تكون مادية مثل مصادرة أمواله او فرض غرامة مالية، ويمكن ان تكون بدنية مثل الحبس او معنوية كمنعه من خروج الوطن مثلا وكل هذه العقوبات معا وقد نصت هذه العقوبات المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- نشر الوعي الضريبي و تحسين العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية عن طريق القيام بحملات تحسيسية عبر مختلف وسائل الإعلام و المطويات، الإعلانات، و الملتقيات و تحسيس المواطن بروح المواطنة والتضامن في تحمل الأعباء العامة لما لهذه العلاقة من اثر ايجابي في القضاء على التهرب الضريبي إذا توفرت الثقة بين المكلف و الإدارة الضريبية مما يؤدي إلى زيادة الحصيلة الضريبية.

- مراجعة التشريعات الجبائية وخاصة القوانين القديمة التي لم تصبح تتماشى والأوضاع السائدة كون أن هذه القوانين في بعض الأحيان يجدها المكلف السبيل لممارسة التهرب من دفع الضريبة ويجب أن يكون معدل الضريبة معقولا حتى لا يشكل ثقلا على المكلف، وأن

¹ - محمد سعيد فرهود، مرجع سبق ذكره، ص:291.

تكون الإعفاءات الضريبية الممنوحة مدروسة بشكل جيد حتى يستفيد منها مستحقيها الفعليين¹.

بخصوص التهرب الضريبي الدولي الذي يعد من أخطر الأنواع تلجأ الدول إلى مكافحته عن طريق عقد اتفاقيات دولية ثنائية أو متعددة الأطراف تلتزم بمقتضاها كل دولة موقعة على الاتفاقية بأن تنقل إلى الدول الأخرى ما لديها من معلومات تفيد في الكشف عن الحالة المالية للممول وهناك مجموعة من الإجراءات يمكن تلخيصها فيما يلي²:

- عقد معاهدات دولية ثنائية ومتعددة الأطراف، والتي تهدف إلى توحيد وتكثيف جهود منع المكلفين من التهرب، بحيث تتعهد كل دولة من المعاهدة بتقديم المعلومات والمساعدة اللازمة في جباية الضرائب التي تفرضها. أي من الدول الأطراف على مكلفيها وملاحقتهم خارج أقاليمها وتحصيل الضرائب المستحقة عليهم.
- أن تنص القوانين الوطنية لكل دولة على إلزام المكلف ببيان حول الأموال التي يملكها في الخارج، وأوجه النشاط التي يقوم بها، والتي تدرله دخلا ليخضع قانونا للضريبة تحت طائلة الخضوع لعقوبات صارمة.
- إلزام الهيئات والبنوك الوطنية التي تقوم بتوزيع إرادات أجنبية على المقيمين في الدولة بأن تحجز مبالغ الضريبة المستحقة على هؤلاء وتوريدها للإدارة الضريبية قبل توزيعها.
- ضرورة فرض رقابة فعالة وتنظيم عملية خروج الأموال ودخولها عبر حدود الدول ومراقبة مدى الالتزام الضريبي من قبل الشركات الأجنبية وفروع شركات عابرة القوميات العاملة في إقليم كل دولة.

¹ - شريف محمّد، السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص مالية عامة جامعة تلمسان، 2010، ص: 66.

² - حموش خولة، فعالية النظام الجبائي في الحد من التهرب الضريبي في الجزائر -دراسة تحليلية تقييمية للفترة 2005-2020- أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وجباية معقدة، جامعة خميس مليانة، 2022 ص: 97.

المحور السادس: الاقتصاد الخفي وأثره على السياسة الجبائية

ان الاقتصاد غير الرسمي ظاهرة عالمية من الأنشطة التي تهدد اقتصاديات الدول اذ أصبح ينافس الاقتصاد الرسمي نظرا لمرونة الاندماج فهو يمس عدة نشاطات ويستقطب اليد العاملة بدون شروط وهو ما ساعد على تفاقمه بالإضافة الى انه يعمل خارج الاطر القانونية وغير خاضع لرقابة الهيئات العمومية، وهذا ما قد يؤثر سلبا على معدلات النمو الاقتصادي والموارد الجبائية للدولة، وبالتالي تكون نتائج الوضعية الاقتصادية والمالية مضللة نظرا لعدم احتساب مداخيله في الحسابات الوطنية. وهو من الظواهر التي لاقت اهتمام العديد من الباحثين والهيئات الدولية نظرا لخطورتها، تعود جذوره الى مطلع السبعينات وبالضبط تداول مصطلح الاقتصاد غير الرسمي مكتب العمل الدولي سنة 1970 تقريره كينيا الشهير الصادر عنه، والتي سبقتها دراسة J. Keith Hart الباحث البريطاني في مجال الانتبولوجيا حول البطالة في غانا، وطورها فيما بعد ونشرها في سنة 1973.

يمثل ظاهرة واسعة الانتشار على مستوى العالم، ووفقا لمنظمة العمل الدولية، فإن حوالي ملياري عامل، ما يمثل 60 % من سكان العامل العاملين ممن في عمر 15 عاما فأكثر، يشتغلون في القطاع غير الرسمي. وينخفض حجم القطاع غير الرسمي ببطء كلما تطورت الاقتصادات، وإن حدث ذلك بتفاوتات كبيرة بين المناطق والبلدان. وفي الوقت الحاضر لا يزال القطاع غير الرسمي يمثل حوالي ثلث النشاط الاقتصادي في البلدان ذات الدخل المنخفض والمتوسط افريقيا وأميركا اللاتينية بنسبة تفوق 40% و 15% منه في اقتصاديات المتقدمة.

VI-1- تعريف الاقتصاد الخفي:

هناك عدة تعاريف للاقتصاد الخفي وتطرفت اليه عدة دراسات بمسميات مختلفة يمكن استعراض أهمها:

- إنه اقتصاد لا يخضع للرقابة الحكومية، ولا تدخل مدخلاته ومخرجاته في الحسابات القومية، لا يعترف بالتشريعات الصادرة ولذلك يعتمد على (السرية في عمله شراء وبيعاً وعملاً). أي بعيداً عن أعين الرقابة، ولا يمسك دفاتر نظامية.
- إنه نشاط يتهرب من كافة الاستحقاقات المترتبة عليه تجاه الدولة سواء كانت (رسوم أم ضرائب أم خطط أم تقديم بيانات.. إلخ) ويستفيد من أغلب الخدمات المقدمة لغيره من القطاعات وبكل أشكالها¹.

¹ - حيان سلمان، اقتصاد الظل أو الاقتصاد الخفي، مقال منشور بمجلة جمعية العلوم الاقتصادية السورية، 2007 ص: 02

- حسب صندوق النقد الدولي: يشمل جميع الأنشطة الاقتصادية التي تخضع للضريبة إذا ما أبلغت بها السلطات الضريبية، ضمن هذا المفهوم قسم الاقتصاد الخفي إلى أنشطة اقتصادية مشروعة وأنشطة اقتصادية غير مشروعة، وهو يشمل جميع الأنشطة التي في حالة ما إذا كانت رسمية تخضع للقانون الضريبي.¹
- تعريف Vito Tanzi الاقتصاد غير الرسمي هو مجموع الدخل غير الواردة في الحسابات القومية، أو ذلك الجزء من الناتج القومي الذي لا يتم قياسه في الإحصاءات الرسمية لعدم إعلانه، أو إقراره بأقل من قيمته الحقيقية للسلطات الضريبية، أي أنه يمثل كافة الدخل التي لا يتم الكشف عنها للسلطات الضريبية والتي قد تدخل أو لا تدخل في حسابات الناتج القومي الإجمالي.²
- تعريف المجلس الوطني الاقتصادي والاجتماعي في الجزائر: الاقتصاد الخفي هو عملية إنتاج أو تبادل أو بيع السلع والخدمات التي لا تخضع كلياً أو جزئياً للقوانين التجارية الجبائية والاجتماعية التي تظهر كلياً أو جزئياً ضمن الإحصاءات الرسمية للدولة.³
- ونظراً لتنوع مجالات عمله يُطلق عليه أسماء متعددة حسب مجال العمل الذي يمارسه، فإذا كان متعاملاً بسلعة محرمة الاستخدام والتعامل (أسلحة - مخدرات - سرقة الآثار - المتاجرة بالبشر.. إلخ).. فإننا ندعوه الاقتصاد الأسود أو اقتصاد الجريمة. **Economy Black** أما إذا كان التعامل به ممنوعاً واستخدام السلعة مسموحاً مثل (السوق السوداء لبعض السلع - إنتاج بعض السلع بمعامل غير مرخصة - دكاكين وورش غير مسجلة - دروس خصوصية - أعمال الأجرة - عقود من الباطن غير موثقة.. إلخ) فإننا ندعو (الاقتصاد غير رسمي **Economy Informal**)

متاح على الخط https://www.mafhoum.com/syr/articles_07/suleiman.pdf تاريخ الاطلاع 2023/04/10

¹ - بوخاري فاطنة، طافر زهير، اشكاليه ظاهرة الاقتصاد الخفي في الجزائر بين واقع التشخيص وسبل العلاج دراسة تحليلية تقويمية- حالة الجزائر خلال الفترة 2000-2017، مقال منشور بمجلة دفاتر الميكاس، جامعة تلمسان، المجلد رقم: 18، العدد رقم: 02، ديسمبر 2022، ص: 407

² - دحماني رضا، دور سياسة التشغيل في التحول من الاقتصاد غير الرسمي الى الاقتصاد الرسمي دراسة تحليلية قياسية حالة الجزائر خلال الفترة 1970-2017، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاديات العمل، جامعة الجزائر، 2019، ص: 62

³ - محمد رضا توهامي، دراسة العلاقة بين الاقتصاد الرسمي والاقتصاد غير الرسمي في الجزائر -دراسة قياسية باستخدام نموذج الانحدار للفجوات الزمنية الموزعة المتباطئة ARDL، مقال منشور بمجلة الباحث الاقتصادي، جامعة الواد، المجلد رقم: 9، العدد رقم: 01، ديسمبر 2022، ص: 246.

صنف إدغار فيجي 1990 الاقتصاد غير المنظم الى أربعة اقسام وفقا للدخول التي تشكل التي تشكل بمجموعها الاقتصاد الخفي وهي¹:

- الاقتصاد غير القانوني (illegal): هو مجموعة من الأنشطة الاقتصادية غير القانونية أي مجموعة الأنشطة دخولها المنتجة غير قانونية.
- الاقتصاد غير المسجل (unreported): وهو مجموعة الأنشطة الاقتصادية التي تتجنب القوانين واللوائح الضريبية أي مجموعة الأنشطة التي دخولها لا تخضع للضريبة.
- الاقتصاد غير المقيّد (unrecorded): وهو مجموعة الأنشطة التي تنتج دخولا لا تدرج في الإحصائيات الرسمية للنتاج والدخول القومي.
- الاقتصاد غير الرسمي (informal): ويشمل جميع الأنشطة المحرومة من الوضع القانوني كحقوق العمال نظام الحماية والضمان الاجتماعي وعلاقات الملكية.

VI-2- خصائص الاقتصاد غير الرسمي :

وفقا لمنظمة العمل الدولية OMT، تتمثل الخصائص الرئيسية للاقتصاد غير الرسمي في²:

- الدخل المنخفض: بسبب قلة العوائد المتأتية من أنشطة الاقتصاد غير الرسمي لا تفرض عليها ضرائب؛
- عدم توفر الأمان الوظيفي: احتمال التعرض للطرد في أي وقت؛
- التمييز: وذلك بين مختلف فئات الأطفال والنساء والشباب؛
- طول ساعات العمل: وذلك بسبب الدخل المنخفض والاعتماد على الأنشطة ذات كثافة في اليد العاملة (عدم احترام القواعد القانونية الخاصة بالعمل، ساعات العمل، سن العمل...)؛
- انخفاض مستوى التدريب: حيث يتم التدريب على يد صاحب العمل والمالك؛
- قلة الانضمام إلى الضمان الاجتماعي أو عدمه: فالعاملون لا يتمتعون بالتأمين الصحي، ولا يستفيدون من منح التقاعد أو التأمين على الأمراض أو البطالة؛
- انعدام السلامة المهنية: بسبب تردي ظروف وشروط العمل؛

¹ - محمد محمود رباب، القطاع غير المنظم في سوريا، الأسباب، الآثار الاقتصادية، مقال منشور بمجلة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم: 33، العدد رقم: 04، ديسمبر 2011، ص: 190

² - يوسف بودلة، كواديك حمزة، الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر وإشكالية دمج أنشطته في قنوات الاقتصاد الرسمي - دراسة تحليلية،

مقال منشور بمجلة مجلة المقار للدراسات الاقتصادية، المركز الجامعي تيندوف، المجلد رقم: 02، العدد رقم: 02، ديسمبر 2018، ص:

- عدم تسديد المستحقات الجبائية؛
- انعدام أو قلة التمثيل العمالي (النقابات العمالية).

VI-3- أنواع الاقتصاد الخفي :

ينقسم الاقتصاد الخفي إلى نوعين:

VI-3-1- اقتصاد الجريمة (غسيل الأموال):

ويقصد بهذا المفهوم كل عمل أو إجراء يهدف إلى تحويل أو إخفاء أو نقل أو تغيير طبيعة وملكية ونوعية وهوية الأموال المحصلة من أنشطة أو أعمال إجرامية وغير قانونية أو غير مشروعة بهدف التغطية أو التمويه على مصدرها ولكي تظهر في النهاية أنها من مصادر مشروعة وهذه الظاهرة مغرقة في القدم. لكن الدراسات القانونية لمعالجتها لم تظهر إلا في نهاية القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين. وابتدأت بالتركيز على ما تقوم به عصابات (المافيا) وخاصة في الولايات المتحدة الأمريكية¹، من أمثلتها: جرائم المخدرات، إرباب، تهريب السالح، الاتجار في الآثار المسروقة، تزيف العملة، الدعارة، الرشوة في القطاع الإداري والخدمات والاختلاس والغش.

VI-3-2- اقتصاد غير الرسمي :

يشمل على الأنشطة المشروعة الدخل التي لا يبلغ بها والمتحصلة من إنتاج السلع والخدمات المشروعة. سواء من المعاملات النقدية أو المعاملات التي تتم بنظام المقايضة. ومن ثم فإن اقتصاد الظل يشمل جميع الأنشطة الاقتصادية التي تخضع للضريبة بشكل عام 'ذا تم الإعلان عليها للمصالح الجبائية، أو الأنشطة التي تخلق الدخل غير الواردة في الحسابات الوطنية.

❖ ومن هنا يمكن ان نميز بين الظاهرتين انه: في كل منهما يوجد جريمة، ولكن تجدر الإشارة إلى

أن الاقتصاد غير الرسمي ليس جريمة بأكمله بل الجزء القانوني منه يجب ودمجه مع الاقتصاد المعلن، لأنه يمثل إضافة كبيرة للاقتصاد، في حين الجزء غير القانوني منه يعد جريمة، لأن مصادره غير مشروعة ويجب مواجهتها والقضاء عليها، أما عمليات غسيل الأموال فقد تم تجريمها بالكامل لذلك يجب مواجهتها، لأنها تعد الرابط بين الاقتصاد الخفي والمعلن،

¹ - حيان سلمان، مرجع سبق ذكره، ص: 03

فهي تساعد على تظليل الأموال، فيكون من الصعب جدا بعد عمليات الغسيل الفصل بين الاقتصاد الخفي والاقتصاد المعلن¹.

VI-4- أسباب انتشار الاقتصاد الخفي:

هناك عدة أسباب ساعدت على تفشي وتنامي هذه الظاهرة منها (الاقتصادية، القانونية والإدارية السياسية والاجتماعية) يمكن ذكر أهمها فيما يلي²:

1- أسباب جبائية: وتعد الضرائب مسؤولة عن حدوث الاقتصاد الخفي إذ تشير الدراسات إلى أن تأثير النظام الضريبي على اقتصاد الظل، ففي النمسا كان لعبء الضرائب المباشرة (بما فيها مدفوع الضمان الاجتماعي) أقوى الأثر في نمو اقتصاد الظل، بمعنى أن آثار ارتفاع معدلات الضريبة، تنعكس في صورة توفير دوافع للاتجاه نحو المخاطرة، والتحول نحو الاقتصاد الخفي ومن ثم ازدهاره على المدى الطويل. وتجدر الإشارة إلى أنه مع زيادة أسعار الضرائب تزداد حوافز التهرب منها.

2- البيروقراطية والفساد الإداري: أن ازدياد التعقيدات الإدارية المتعمدة أو غير المتعمدة يؤدي ذلك إلى لجوء جهود المتعاملين إلى الأبواب الخلفية. أو ما يسمى بالسوق السوداء، فالحكومة تضع التعقيدات الإدارية مثلاً في سبيل الحصول على التراخيص أو التصاريحات التي تؤدي إلى ظهور طائفة من المستفيدين يقومون في إنهاء هذه الإجراءات في مقابل الحصول على عمولات أو رشاي.

3- القوانين المانعة: قيام الدولة بوضع قوانين تمنع أو تحظر بعض الأنشطة، فيقوم الأفراد والمؤسسات بتلك الأنشطة بالالتفاف حول تلك القوانين والتحايل عليها.

4- انخفاض مستوى الدخل: إن تدني مستويات الدخل في دولة ما وارتفاع نسبة البطالة والفقر فيها، يؤدي إلى ارتفاع معدلات الجريمة وإذا استمرت مستويات الدخل في الانخفاض سيؤدي ذلك إلى ظهور الجريمة الكاملة وبالتالي إلى زيادة في حجم الاقتصاد الخفي.

5- تواضع وعدم كفاءة المؤسسات الحكومية: يميل حجم الاقتصاد الخفي إلى الصفر في البلدان التي تتسم المؤسسات الحكومية فيها بالقوة والكفاءة، فيما تجد أنشطة الخفاء أرضاً خصبة

¹ - طلال محمود كداوي، ميادة صلاح الدين تاج الدين، الاثر المتبادل بين غسيل الأموال والاقتصاد الخفي حالة عدد من الدول المتقدمة والناشئة للمدة 1990-2002، مقال منشور بمجلة تنمية الرافدين، الكويت، المجلد رقم: 87، العدد رقم: 29، 2007، ص: 04-13.

² - بودلال علي، انعكاسات الاقتصاد الخفي على الاقتصاد الجزائري دراسة قياسية تحليلية، مقال منشور بمجلة الاستراتيجية والتنمية، جامعة مستغانم، المجلد رقم: 02، العدد رقم: 03، جويلية 2012، ص: 142-143.

في أي اقتصاد مثقل باللوائح تتسم فيه الحكومات بعدم الكفاءة والتعويل على السلطة التقديرية في تطبيق القانون.

6- ندرة السلع وسياسة الاستيراد: تؤدي ندرة السلع الاستهلاكية و الرأسمالية التي يفترض أن يتم توزيعها من خلال قنوات التوزيع الرسمية إلى زيادة حجم الاقتصاد الموازي أو، فالسلع الأساسية في الدول النامية عادة ما تباع بأسعار مدعمة مما يؤدي إلى انتشار ظاهرة الطواير، و أحيانا زيادة فائض الطلب على السلع الاستهلاكية وهذا ما يشجع أنشطة الاقتصاد الموازي من خلال إعادة البيع لهذه السلع بصورة غري قانونية أو محاولة إنتاج هذه السلع في الخفاء لتلبية احتياجات الطلب عليها، أما بخصوص سياسة الاستيراد التي تكون قائمة على الباب المفتوح للاستيراد، ضعف مراقبة، تدفق السلع إلى الأسواق المحلية و عدم مراقبة المنافذ الحدودية، فهي تلعب دورا أساسيا في توسيع الاقتصاد الموازي¹.

7- الأسباب الاجتماعية: يمكن ايجازها فيما يلي²:

✓ **الهجرة والتحضر:** لقد ارتبط الاقتصاد غير الرسمي منذ ظهوره بالحضر، واعتباره

ظاهرة مقترنة بارتفاع مستوى التحضر والهجرة من الريف الى المدينة فخلال فترة الخمسينيات من القرن الماضي تدفقت تيارات الجرة في بلدان العالم الثالث من الأرياف نحو المدن بحثا عن العمل بسبب القهر والاستغلال وضعف إنتاجية النشاط الفلاحي في الأرياف، وان جزء كبير من اليد العاملة المهاجرة يتم امتصاصه داخل الأنشطة الصغيرة التي عرفت فيما بعد بالقطاع غير الرسمي.

✓ **النمو الديموغرافي:** يؤدي الانفجار السكاني بمعدلات تفوق النمو الاقتصادي الى

ارتفاع معدلات البطالة وانخفاض مستوى الأجور والذي بدوره ينعكس على المستوى التعليمي للسكان من خلال ضعف المهارات والتأهيل الوظيفي للقوى العاملة، الفقر، انخفاض المستوى المعيشي.... كل هذه العوامل تؤدي الى زيادة الاقبال على العمل في لاقتصاد غير الرسمي كما زاد من تفاقم الظاهرة دخول المرأة والأطفال الى هذا الاقتصاد.

¹ - بوخاري فاطنة، طافرزهير، مرجع سبق ذكره، ص: 410.

² - بوالحية عبد الحكيم، الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر ومتطلبات الاندماج في الاقتصاد الرسمي، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة قسنطينة، 2018، ص: 41-42.

VI-5- آثار الاقتصاد الخفي على الاقتصاد الوطني:

يخلف الاقتصاد الخفي عدة آثار واسعة على كل متغيرات الاقتصاد الكلي بالرغم من أنه غير رسمي وغير منظم إلا أنه في بعض الأحيان نجده مكمل للاقتصاد الرسمي وبالتالي قد ينتج عنه آثار سلبية وأخرى إيجابية أهمها ما يلي¹:

VI-5-1- الآثار السلبية:

- تعدد أوجه الضرر بسبب هروب وتهريب الأموال يؤدي إلى التأثير السلبي على الحركة الاستثمارية انخفاض معدلات نمو الدخل الوطني ويؤثر سلباً على آلية عمل سوق الأوراق المالية سعر الصرف المنافسة الربح ما يحول دون القدرة على تحديد كمية النقود في الاقتصاد وقياس معدلات الركود بشكل دقيق ويفقد النظام الضريبي فعاليته.
- اتساع الفجوة بين الأغنياء والفقراء التي قد تؤدي بدورها إلى اضطرابات سياسية.
- انتشار الآفات الاجتماعية بتنامي اقتصاد الجريمة.
- زيادة حجم الإنفاق العام وبالتالي التأثير السلبي على الموازنة العامة.
- تراجع هيبة الدولة والإساءة إلى الأمن والاستقرار السياسي ومعدلات النمو الاقتصادي.
- يشوش على المعطيات والبيانات الرسمية الاقتصادية للدولة لأن مداخله غير مصرح بها وتتداول خارج القنوات الرسمية وبالتالي المعطيات المنشورة من الهيئات الإحصائية هي نتائج مضللة (معدل النمو، البطالة، الناتج الداخلي، التضخم، الموارد العمومية، العجز الميزاني،...)

VI-5-2- الآثار الإيجابية:

- الحد من البطالة من خلال توفير مناصب العمل والتخفيف من حدة الفقر
- تحقيق الاكتفاء الذاتي من بعض المنتجات وتقليل الواردات وبالتالي المساهمة في تخفيف العجز في ميزان المدفوعات
- تخفيف الأعباء الاجتماعية للعديد من طبقات المجتمع التي تطبق مبدأ الاكتفاء الذاتي وبالتالي زيادة الإنتاج والغرض السلمي.

¹ - عمامرة ياسمينه وآخرون، إشكالية دمج الاقتصاد الخفي ضمن الاقتصاد الرسمي في الجزائر، مقال منشور بمجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الوادي، المجلد رقم: 05، العدد رقم: 01، جوان 2021، ص: 172-173.

ويمكن إضافة بعض الآثار الإيجابية الأخرى¹:

- محدودية رؤوس الأموال اللازمة لبدء العمل في هذا القطاع، ونظرا لبساطة الإمكانيات التي يتطلبها النشاط غير الرسمي، وهذا يعني انخفاض تكلفة فرصة العمل في القطاع غير الرسمي مقارنة بالقطاع الرسمي وبالتالي قدرة القطاع على التوسع بمعرفة أفراد أو جماعات لا تملك إلا رؤوس أموال محدودة؛
- انخفاض التكاليف اللازمة لتدريب العاملين، نظرا للاعتماد على أسلوب التدريب أثناء العمل، وبالتالي إمكانية إمداد العامل بالمهارات الأساسية والتي تستطيع أن تؤهله للانضمام إلى العمل بالقطاع الرسمي، كما تمثل المنشآت غير الرسمية حقا خصبا لتنمية المواهب، واتقان تنظيم المشاريع وإدارتها.
- الانتشار الجغرافي عبر مختلف مناطق وأنحاء الدولة مما يساعد على حدوث تنمية متوازنة جغرافيا، والحد من الهجرة الداخلية من الريف إلى المدينة؛
- استخدام مواد أولية محلية بالإضافة إلى إمكانية الاستفادة من النواتج العرضية لبعض الصناعات الكبرى والمواد المستعملة وتحويلها إلى سلع صالحة للاستخدام اليومي ما يخفف الضغوط على ميزان المدفوعات، وإن لوحظ استخدام بعض المنشآت لمواد خام مستوردة وتكنولوجيا متطورة لكن بنسبة قليلة؛
- القدرة على تقديم السلع والخدمات بأسعار أقل وبالتالي تحقيق آثار توزيعية موجبة من خلال مساعدة محدودى الدخل.

VI-6- طرق قياس الاقتصاد الخفي:

هناك عدة طرق لقياس حجم الاقتصاد الخفي منها الطرق المباشرة وغير المباشرة أهمها²:

- 1- الاستقصاءات.
- 2- المراقبة الضريبية.
- 3- حجم المعاملات النقدية: وهذا بافتراض وجود علاقة ثابتة في الزمن بين حجم المعاملات والناتج المحلي الخام وتقدير قيمة الاقتصاد الخفي كنسبة من المعاملات التي يجريها.

¹ - وريدة عياش، الاقتصاد الخفي وآثاره على المتغيرات الاقتصادية الكلية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2018، ص: 83.

² - قدي عبد المجيد، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2011، ص: 224-225.

- 4- الطلب على النقد: وهذا بافتراض أن المعاملات في الاقتصاد الخفي تتم بالنقد السائلة ويتطلب هذا معرفة الانحراف أو الفرق بين الطلب الفعلي على النقد وطلب الهيكل على النقد أي المفسر بعوامل نقدية مثل سعر الفائدة الدخل لكل ساكن.
- 5- استهلاك الكهرباء: وهو مؤشر صالح لقياس الناتج المحلي الخام الرسمي والخفية فيتم حساب الفرق بين الاستهلاك الكهربائي المقدر عاديًا بالنسبة للناتج الداخلي الخام الرسمي وبين الاستهلاك الفعلي والفرق بينهما هو حصة الاقتصاد الخفي.
- 6- معدل نمو الاستهلاك الخاص الحقيقي: من مضامين النظرية الاقتصادية، وجود عالقة موجبة بين الدخل والاستهلاك، إذ يعتبر الاستهلاك الحقيقي للفرد كمؤشر على العائد الذي يحصل عليه (22 الفرد). (ولذا يمكن ان يكون مؤشراً للنشطة اقتصاد الظل التي تنعكس في الاستهلاك الحقيقي.
- 7- مؤشرات العمالة (القوى العاملة): يتم تقدير حجم اقتصاد الظل حسب هذا المؤشر من خلال ملاحظة انخفاض المشاركين للعمل في الاقتصاد الرسمي، بافتراض ثبات نسبة القوى العاملة فيه. ومن خلال الفرق ما بين القوى العاملة المشاركة بشكل فعلي والمسجلين بشكل رسمي، يمكن التوصل إلى العمالة خارج الاقتصاد الرسمي وتقدير حجم اقتصاد الظل¹.
- 8- إحصاءات الحسابات الوطنية: يعتمد على قياس الفارق بين الدخل والإنفاق، فحجم الاقتصاد غير رسمي لا يبرز في شكل دخل بل يكون في صورة إنفاق، أي الدخل الخفية تتحول إلى إنفاق، وهذه الطريقة تطبق على المستوى الجزئي والكلّي، فعلى المستوى الجزئي هو الفرق بين الدخل المعلن عنه من طرف الافراد وانفاقهم هذه الفجوة قد تكون مداخل متحصل عليها من نشاطات غير رسمية، وعلى المستوى الكلّي نفس الشيء يتم مقارنة الدخل الوطني من الانفاق الحقيقي الكلّي ويعتبر اقتصاد الظل أقل مساهمة وفق طريقة الدخل ولكن أكثر مساهمة وفق طريقة الانفاق.
- 9- منهج العفو الجبائي: وذلك من خلال قياس الفرق بين التصريحات قبل صدور العفو الجبائي والتصريحات أثناء وبعد العفو الجبائي².

¹ - سالم كاظم شاني الفتلاوي، ياسر علي محمد علوان الراجحي، قياس وتحليل اقتصاد الظل في واقع الاقتصاد العراقي للمدة (1995-2019)، مقال منشور بمجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، جامعة بابل -العراق-، المجلد رقم: 13، العدد رقم: 03، سبتمبر 2021، ص: 33-34

² - مليكاوي مولود، برنامج العفو الجبائي: مقارنة جبائية لضبط اقتصاد الظل في الجزائر استناداً إلى تجارب دولية -، مقال منشور بمجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة، المجلد رقم 03، العدد رقم 02، ديسمبر 2014، ص: 304.

المحور السابع: الإيرادات العامة

من اجل قيام الدولة بالوظائف المسندة إليها "إشباع الحاجات العامة" لا بد من البحث على الموارد الكافية لتغطية هذه النفقات و قد تطورت نظرية الإيرادات العامة بتطور دور الدولة في المفهوم التقليدي كان هدفها ماليا فقط لتمويل النفقات التقليدية للدولة وكان هناك مصدرين أساسيين لها "إيرادات أملاك الدولة، و بعض الإيرادات الجبائية" فقط دون البحث في مصادر أخرى، حتى لا يكون هناك تكليف على المواطن حسب المدرسة الكلاسيكية، إلا انه ومع تطور دور الدولة و اتساع نطاق تدخلها و خاصة بعد أزمة الكساد 1929، أدى بالدولة إلى البحث في مصادر أخرى للإيرادات بما فيها غير العادية كالقروض و الإصدار النقدي الجديد و من هنا ظهرت التفرقة بين الإيرادات العادية و غير العادية و أصبحت تسعى بالإضافة إلى الهدف المالي التمويلي إلى تحقيق الأهداف أخرى و على نطاق واسع المجالات "اقتصادية، اجتماعية، سياسية، ثقافية..." و تعد من أهم أدوات السياسة المالية التي تستخدمها الدولة في توجيه النشاط الاقتصادي والاجتماعي وتجسيد مختلف سياساتها العمومية.

VII-1- إيرادات أملاك الدولة "الدومين":

يقصد بالدومين ممتلكات الدولة المنقولة والعقارية سواءا كانت عامة أو خاصة و تعد إيرادات من هذا النوع كل المداخل التي تتحصل عليها عن طريق هذه الممتلكات و يمكن أن نميز بين الدومين العام و الدومين الخاص.

VII-1-1- الدومين العام :

يقصد بالدومين العام "الأموال التي تملكها الدولة أو الأشخاص العامة الأخرى، و التي تخضع لأحكام القانون العام و تخصص للنفع العام و لا تهدف الدولة إلى تحقيق الربح كهدفا مباشرا من خلال استغلالها"¹. الطرق العمومية، مياه البحر، الجسور، الحدائق العمومية، الموانئ، المتاحف، وكل شيء مخصص للاستخدام العام لكل من يريد الاستفادة منه أن يلتزم بالقيود التي تضعها السلطة العامة لهذه الاستفادة ،كما تعتبر الدوائر الحكومية من الدومين العام لأنها مخصصة للنفع العام². و في الجزائر تطرقت مختلف النصوص و القوانين إلى معنى الملكية العامة، بداية من الدساتير المتعاقبة 2008، 1996، 1989، قانون الأملاك الوطنية، 16/84 المؤرخ في 30/06/1984 القانون 90-30 من قانون الأملاك الوطنية المؤرخ في 01/12/1990 المعدل بموجب قانون 08-14 المؤرخ في 20 يوليو

¹ - عادل احمد حشيش، "أساسيات المالية العامة، مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام"، دار الجامعة الجديدة للنشر الإسكندرية، 2005، ص: 129

² - محمد طاقة، هدى العزاوي، "اقتصاديات المالية العامة"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ط02، 2007، ص: 77

2008. حيث نصت المادة 06 منه على انه "تتكون الأملاك الوطنية العمومية من حقوق الأملاك المنقولة و العقارية التي يستعملها الجميع و الموضوعة تحت تصرف الجمهور المستعمل إما مباشرة وإما بواسطة مرفق عام....".

و الأصل هو ترك استعمال هذه الأموال للكافة بالمجان و تتحمل الدولة تكاليف الإنفاق على هذا الدومين فالدومين العام ليس الغرض منه الحصول على إيراد معين، ولذا تتحمل الدولة نفقات كبير في سبيل المحافظة عليه و تهيئة للانتفاع به من قبل الأفراد و مع ذلك قد تحصل الدولة من خلاله على دخل في بعض الأحيان كان تقرر رسماً مقابل الزيادة الحداثق العامة، والمناطق السياحية والأثرية، استخدام الطرق العامة، أو تأجير الأرصفة، المتاحف و الغرض من هذه الرسوم ليس الحصول على الإيراد وإنما تنظيم استعمال الأفراد للأموال الدومين العام¹.

وقد تناول القانون 14-08 نوعين من الأملاك العمومية في الجزائر "الأملاك العمومية الطبيعية والأملاك العمومية الصناعية"

VII-2-1- الدومين الخاص :

ويقصد به الأموال التي تملكها الدولة أو الهيئات العامة الأخرى ملكية خاصة، بحيث تخضع نشأتها في ذلك شأن الأفراد لأحكام القانون الخاص و يدر الدومين الخاص إيرادات و يعتبر موردا للإيرادات العامة²، وهي أملاك معدة للاستهلاك الاقتصادي مقابل تحقيق الربح.

و قد اكتسبت أملاك الدومين الخاص أهمية كمصدر للإيرادات الدولة أو الإقطاعي في العصور الوسطى عندما كانت المالية الخاصة مختلطة بمالية المملكة أو الإمارة و كان دخل أراضيها الزراعية المملوكة له ملكية خاصة تساهم بالنصيب الأكبر في إيراداته، إلا انه ترتب على إسراف الملوك في التنازل عن أجزاء من ممتلكاتهم للأمرء الإقطاعيين ومن ثم حرمانهم دخل هذه الممتلكات إلى أن تضاءلت أهمية إيرادات الدومين تدريجياً و حلت محلها الإيرادات المحصلة من الأفراد اختياريًا في البداية ثم إجباراً في النهاية أي أنها أخذت صورة الضرائب³، ويأخذ الدومين الخاص ثلاثة أنواع.

¹ - عادل العلي، "المالية العامة والقانون المالي والضريبي"، إثناء للنشر والتوزيع، الأردن، ج1، ط1، 2009، ص: 101

* اطلع على المادتين 15 و16، من قانون 14/08 المؤرخ في 20 يوليو 2008 والمعدل للقانون 90-30 المؤرخ في 01/12/1990 المتعلق بقانون الأملاك الوطنية

² - محمد سعيد فرهود، "مبادئ المالية العامة"، منشورات جامعة حلب، الجزء الأول، 1979، ص: 129

³ - سوزي عدلي ناشد، "أساسيات المالية العامة"، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، ط1، 2008، ص: 94-95

1- الدومين الزراعي العقاري:

ويشمل ممتلكات الدولة من الأراضي الزراعية والغابات، المحاجر والمقالع، وقد كان يشكل هذا النوع من الدومين أهم أنواع الدومين الخاص و يعرف بالدومين التقليدي و يأتي دخل هذا الدومين من ثمن بيع المنتجات أو من الأجرة التي يدفعها المستأجرون¹، ومع ذلك فإن الدومين الزراعي اخذ منذ نهاية القرن 18 يفقد أهميته نظرا لتصرف الدولة بأراضيها الزراعية لأسباب سياسية و اقتصادية. وإن كانت الدولة قد استمرت في استغلال الغابات نظرا لأنها أكثر قدرة من الأفراد على كونه يحتاج إلى أموال كبيرة لا يستطيع الأفراد تحملها من اجل "الغرس و صيانتها و استصلاح الأراضي"². و تملك بعض الدول عقارات مبنية على اثر الثورات التي أدت إلى إلغاء الملكية الفردية فيها، كما انتقلت ملكية المباني إلى الدول في بلاد أخرى نتيجة تطبيق التشريع الضريبي و اعتبار الدولة الوارث لمن لا وارث له أو عن طريق الهبة أو الوصية حيث تعذر على الأفراد الاحتفاظ بقصورهم الموروثة، كما قامت بعض الدول ببيع جزء من أراضيها إلى الدول الأخرى حيث باعت فرنسا ولاية "اللوزيانا" إلى ال.و.م. سنة 1803 لأسباب مالية كما باعت روسيا ولاية "الاسكا" إلى ال.و.م. أيضا سنة 1867³، بالإضافة إلى ذلك تخلت بعض الدول عن أراضيها على نطاق واسع كما حدث في كل من استراليا و بعض الدول في أمريكا اللاتينية⁴.

وقد أضيف إلى هذا القسم في العصر الحديث الأبنية السكنية التي تنشأها الدولة من اجل حل أزمة السكن الناتجة عن تركز السكان في المدن و المراكز السكنية الصناعية. و زيادة السكان من جهة أخرى، و عليه تعتبر إجازات المساكن المملوكة للدولة إلى الأفراد من موارد الدومين العقاري و قد تهدف الدولة من خلال هذه المساكن إلى توفير خدمة أساسية للمواطن و خاصة ذوي الدخل المحددة و ليس من اجل الحصول على مبالغ مالية لخزانة الدولة⁵.

2- الدومين الصناعي و التجاري:

يضم هذا النوع من الدومين مختلف المشروعات العامة ذات الطابع التجاري و الصناعي، و كان قليل الأهمية من خلال القرن 19 تحت تأثير المذهب الفردي في ظل الدولة الحارسة فكان يشمل على تلك

¹ - زينب حسين عواض الله، "مبادئ المالية العامة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص: 96

² - محمد سعيد فرهود، "مرجع سبق ذكره"، ص: 130

³ - عصام بشور، "المالية العامة والتشريع المالي"، مطبعة طبرين، سوريا، ط II، 1978، ص: 122

⁴ - خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أحمد زهير شامية، خالد الخطيب، "المالية العامة"، دار زهرات للنشر والتوزيع، ط1،

2013، ص: 136

⁵ - عادل أحمد حشيش، "أساسيات المالية العامة، مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام"، دار الجامعة الجديدة للنشر،

الإسكندرية، 2005، ص: 131

المشروعات و المرافق العامة التي لا يستطيع الخواص القيام بها نظرا لضخامة أموالها أو لأنها من المرافق الضرورية التي ترى الدولة احتكار ملكيتها وإدارتها بغية ضمان استمرار الخدمة و تقديمها بأثمان منخفضة ومن أمثلتها "النفط، الغاز، الكهرباء،... و هي مشروعات لا ترمي الدولة من خلالها تحقيق الربح وإنما تحقيق النفع العام¹.و مع بداية القرن العشرين "20" فقد المذهب الفردي الحر أهميته ليحل مبدأ التدخل بشكل قوي و فعال وذلك تحت تأثير الأزمات الاقتصادية و الاجتماعية و الثورات التي اجتاحت بعض دول العالم و بات لزاما على الدولة التدخل، لمعالجة هذه الأزمات و اتسع نشاطها من خلال القيام بالتجارة و الصناعة و أصبحت بهذا منتجة للثورة و دخلت مجال الإنتاج الصناعي مثل :فرنسا، إنجلترا و حتى الو.م.ا فقد دخلت الدولة مجالات الصناعات الثقيلة و خصوصا العسكرية منها².

فإذا كان هدف الدولة من خلال القيام بالمشروعات الصناعية والتجارية تحقيق أغراض مالية تتمثل في الحصول على الإيرادات للخزانة العامة فان يتعين أن تحقق هذه المشروعات ربحا أكثر من تلك التي يحققها النشاط الخاص لكن قد تهدف الدولة من هذه المشروعات تحقيق أغراض اجتماعية، تتمثل في توفير خدمة عمومية للمواطن كتوريد المياه، الكهرباء، و الخدمات التعليمية و الصحية و خاصة لفئات معينة و أخيرا قد تستهدف الدولة من بعض المشروعات الصناعية تحقيق أغراض تتعلق بالأمن القومي تتمثل في خدمة المجهود الحربي و ضمان إنتاج أنواع معينة من الأسلحة و المعدات الحربية³.

3- الدومين المالي:

و يقصد به محفظة الدولة من الأوراق المالية كالأسهم و السندات المملوكة لها، التي تحصل منها الدولة على الأرباح التي تعتبر من موارد للخزانة العامة بالإضافة إلى فوائد القروض التي تمنحها الدولة لمختلف الهيئات المحلية و المؤسسات، و يعتبر من أحدث أنواع الدومين الخاص و قد ازدادت أهمية في العصر الحديث وحدث تطور في مضمونه فلم يعد مقتصر على حق الدولة في إصدار النقود فقط و لكنه اتسع إلى أكثر من ذلك، ولا تسعى الدولة إلى ممارسة النشاط المالي إلى تحقيق أغراض مالية فقط، وإنما يمكن أن يكون لأغراض سياسية أو اقتصادية معينة، كما أن بعض الدول تسمح للمولين بسداد نسبة معينة من الضرائب في شكل سندات محدودة مما يترتب عليه زيادة عدد الأوراق المالية المملوكة⁴.

¹- عادل العلي، "مرجع سبق ذكره"، ص:103

²- خالد شجادة خطيب، احمد زهير شامية، "مرجع سبق ذكره"، ص:138

³- زينب حسين عواضة الله، "مرجع سبق ذكره"، ص:98

⁴-سوزي عدلي ناشد، "مرجع سبق ذكره"، ص:101

VII-1- إيرادات الدولة من الرسوم :

كانت الرسوم من أهم مصادر تمويل النفقات العامة خلال الفكر الكلاسيكي و خاصة في العصور الوسطى فكانت ثاني مرتبة بعد إيرادات الدومين، كما يتميز الرسم بالإيرادات الدورية و المنظمة التي تدخل إلى خزينة الدولة، وكانت فكرة الرسم هذه أكثر إقبالا من طرف المواطنين كون أن الفرد يدفع مبلغ من المال مقابل الحصول على منفعة خاصة و هذا على عكس الضريبة و تعود أسباب أهميته و كثرة حصيلته إلى ما يلي¹ :

- لم يكن فرض الرسوم يتطلب إقرار و موافقة السلطة التشريعية كما هو الحال في فرض الضرائب.
- كما ينظر إلى العلاقة بين الدولة و الفرد تبادلية "تعاقدية" حيث تقدم الدولة خدمات إلى الأفراد مقابل ثمن لتلك الخدمة في شكل رسوم
- أجازت الدولة تخصيص عوائد الرسوم بشكل مباشر إلى الموظفين القائمين بتقديم الخدمة للمواطنين كأجور لهم مقابل عملهم مما يؤدي إلى تخفيض الأعباء المالية على الدولة في تمويل نفقاتها.

أما في الفكر المالي الحديث، فقد أخذت الرسوم نفقدها أهميتها مقارنة بإيرادات الدولة الأخرى و أصبحت الخزينة العمومية و التضامن الاجتماعي².

VII-2-1- تعريف الرسم :

يمكن تعريف الرسم بأنه عبارة عن مبلغ من النقود يدفعه الفرد جبرا إلى الدولة أو غيرها من أشخاص القانون العام مقابل نفع خاص يحصل عليه من جانب إحدى الهيئات العامة و يقترن هذا النفع خاص بالنفع العام الذي يعود على المجتمع كله من تنظيم العلاقة بين الهيئات العامة و الأفراد³. ويمكن تعريف الرسم انه مبلغ من المال تحصل عليه الدولة من المنتفع مقابل خدمة يطلبها و يحصل عليها من الدولة فقد تكون الخدمة على شكل عمل قام به الموظف الدولة، أو حصول المواطن على رخصة سياقة أو قيام المحكمة بالنظر في المنازعات بين الأفراد...⁴.

¹ - عادل العلي، "مرجع سبق ذكره"، ص: 107

² - محمد طاقة، هدى العزاوي، "مرجع سبق ذكره"، ص: 81

³ - عادل احمد حشيش، "مرجع سبق ذكره"، ص: 136

⁴ - طارق الحاج، "المالية العامة"، دار صفاء للنشر و التوزيع، الأردن، ط 1، 2009، ص: 100

VII-2-2- خصائص الرسم:

من خلال التعارف السالفة الذكر يمكن استخلاص الخصائص التالية للرسم:

- الصفة النقدية للرسم:

جاءت الصفة النقدية للرسم تزامنا مع تطور الحديث للمالية العامة من حيث اتخاذ إيراداتها و نفقاتها الصفة النقدية، و عليه أصبح من غير المعقول اتخاذ رسم الصورة العينية أو استغلال أفراد لفترة معينة لمصلحة الإدارة مقابل الحصول على الخدمة بدلا من دفع رسم نقدا¹. إلا انه يجوز و بصورة استثنائية أن يكون الرسم عينيا كان تستوفي الدول أثناء الحروب بعض الرسوم بشكل موارد و سلع مستوردة².

- الرسم يدفع مقابل خدمة خاصة:

أن الرسم يتم فرضه و تحصيله مقابل خدمة خاصة تؤديها الدولة لمن يدفعه أو مقابل منفعة معينة تتحقق له نتيجة حصوله على الخدمة التي يؤدي الرسم كمقابل لها³، فالدولة إذا ملزمة بتقديم الخدمة لطالبيها، مقابل ذلك يدفع مبلغا من المال فلا يمكن أن تجبر الدولة أي شخص أن يطلب خدمة لا يريدتها⁴، و قد تكون هذه الخدمة عملا تتولاه احد المرافق كالفصل في المنازعات (الرسوم القضائية) أو توثيق العقود و إعلانها (رسوم الإعلان و التوثيق) أو امتيازا خاصا يمنح للشخص الحصول على رخص سياقة أو جواز السفر أو إشباع حاجاته كاستعمال الموانئ و الطائرات و بعض الطرق العامة و النهرية و رسوم الطرق⁵.

- الصفة الجبرية للرسم:

و يتمثل عنصر الجبر في استغلال الدولة و الهيئات العامة الأخرى في وضع نظامه القانوني من حيث تحديد مقداره و طرق تحصيله و قد أثار عنصر الجبر كثيرا من الجدل في الفكر المالي، فيمكن التفرقة في ذلك من خلال الإكراه القانوني و الإكراه المعنوي، فالأول عندما يكون الفرد مجبرا على تلقي الخدمة معينة و دفع الرسم المفروض على ادائها لا خيار له في ذلك كرسوم التعليم الإلزامي، ورسوم التطعيم الإجباري أما الإكراه المعنوي أي أن الفرد يطلب الخدمة من تلقاء دون أن يلزمه القانون بذلك و عليه

¹ - عادل العلي، "مرجع سبق ذكره"، ص: 109

² - خالد شحادة الخطيب، احمد زهير شامية، "مرجع سبق ذكره"، ص: 229

³ - فليح حسن خلق، "مرجع سبق ذكره"، ص: 261

⁴ - طارق الحاج، "مرجع سبق ذكره"، ص: 101

⁵ - محرز محمد عباس، "اقتصاديات المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط4، 2010، ص: 134-135

دفع الرسم و العكس صحيح، وعليه فالجبر و الإكراه المقصود هنا إنما يعني إلزام الفرد بدفع رسم المقرر لخدمة معينة في حالة انتفاعه بها¹.

• تحقيق النفع الخاص إلى جانب العام:

ويعني هذا أن الفرد الذي يدفع الرسم إنما يحصل على نفع خاص به لا يشاركه فيه غيره من الأفراد من خلال الخدمة المقدمة له، كما أنه يعني أن هذه الخدمة تمثل إلى جانب النفع الخاص نفعا عاما يعود إلى المجتمع ككل أو على الاقتصاد القومي فالرسوم القضائية مثلا يلتزم بدفعها رافعو الدعاوي أمام القضاء مقابل إصدار الأحكام التي تضمن لهم حق متنازع فيه، و المجتمع كله و لا شك فيه أن مستفيد نشاط القضاء الذي يعطي الحقوق لأصحابها و يضمن لهم الطمأنينة و الاستقرار، و يمكن أن نقيس على ذلك المنافع الخاصة التي تعود على الأفراد مقابل دفع رسوم التطعيم و التعليم و التي تقترن بالمنافع العامة التي تعود على المجتمع من نشاط المرافق العامة للصحة والتعليم².

VII-2-3- التفرقة بين الرسم وبعض الإيرادات العامة :

هناك بعض الاقتطاعات تنشأ به مع الرسم في كثير من الخصائص وتختلف عليها في أخرى و منها "الثمن العام، الإتاوة، الغرامة."

أولا: الثمن العام:

يعد الثمن العام هو السعر الذي تقدره الدولة أو إحدى مؤسساتها ثمنًا لسلعة معينة أو خدمة معينة تقدمها الدولة لدافع ذلك الثمن كالحصول على القوة الكهربائية، المياه، والثمن العام يقارب عادة لقيمة السلعة أو الخدمة التي يدفع عنها، وهو يبقى ثمنًا عاما إذا بقيت له هذه الصفة.

- ومن خلال هذا التعريف يمكن أن نقول أن الثمن العام والرسم كلاهما يدفعان مقابل نفع خاص، بالإضافة إلى ذلك يعتبران من الإيرادات العامة للدولة المستعملة في تمويل النفقات العامة من بين أوجه التشابه كذلك الصفة النقدية أو المالية لكلاهما. و مع ذلك يختلف الرسم مع الثمن العام في بعض الخصائص أهمها:

* أن الرسم يحدد بالقانون هي من قبل السلطة العامة، ويعدل بنفس الطريقة أيضا أما الثمن العام فيحدد قرار إداري من طرف الهيئة التي تتولى إدارة المشروع الصناعي والتجاري، و يعدل بنفس الطريقة تبعا لقانون السوق "العرض و الطلب" وبعض الظروف الاقتصادية والاجتماعية

¹ - زينب حسين عواض الله، "مرجع سبق ذكره"، ص: 111

² - عادل احمد حشيش، "مرجع سبق ذكره"، ص: 137

* يتحدد ويدفع الرسم جبرا أي بالإرادة المنفردة للدولة و تتمتع في ذلك من اجل تحصيله بحق الامتياز على أموال المدينين، أما الثمن العام فيدفع اختياريا بواسطة مشتري السلعة أو الخدمة التي ينتجها المشروع الصناعي و التجاري و لا تتمتع الدولة بحق الامتياز على أموال المشتري في سبيل اقتضائه¹.

* في حالة الرسم الخدمة التي يحصل عليها دافعه تعود عليه بنفع خاص بجانب النفع العام الذي يعم المجتمع بأكمله أما الثمن العام فان النفع العام لدافع الثمن هو الغالب ومن ثم فان الرسم يدفع مقابل خدمة إدارية يقدمها مرفق عام أما الثمن العام فيدفع مقابل سلعة أو خدمة تجارية يقدمها مرفق عام ذو صفة تجارية وصناعية².

ثانيا: الإتاوة "مقابل التحسين":

هي مبالغ المستقطعة من أصحاب العقارات نتيجة زيادة القيمة ممتلكاتهم من جراء قيام السلطات العمومية بتنفيذ مشروع ما "الأشغال العامة و غيرها من الأعمال" وبما أن الدولة هي السبب الرئيسي في ارتفاع قيمة العقارات و عليه أن يشارك المستفيد منها فيما يحققه من أرباح و يعتبر هذا المبلغ المدفوع الإتاوة³. و عبارة أخرى أن المستفيد تحصل على نفع خاص من خلال قيام الدولة ببعض الأشغال العامة بهدف تحقيق الصالح العام ،و من أمثلة هذه الأشغال "إقامة السدود، شق الطرق و تعبيدها، والتوصيل بشبكات المياه و الري و المواصلات و غيرها من المشاريع التي تحقق نفعاً للمالكي العقارات و البناءات" و هذه الانجازات كلها تقوم بها الدولة لتحقيق المصلحة العامة مما يرافقه منافع خاصة لبعض الأفراد من خلال ارتفاع في قيمة الأراضي والعقارات، و هذا ما كلف الدولة نفقات كبيرة، ومن هذا المنطلق وجب على هؤلاء المنتفعين بالمساهمة في تكاليف الدولة التي صرفتها على هذه المرافق عن طريق الإتاوة⁴.

-من خلال التعريف نستنتج أن كلا من الرسم و الإتاوة تدفع إلى خزينة الدولة في شكلها النقدي لتحويل النفقات العامة، و مقابل منفعة خاصة كذلك ،بالإضافة إلى ذلك أن هذه المنافع الخاصة تعود بالنفع العام لأفراد المجتمع، كما ورد في التعاريف السابقة.

لكن هناك بعض الاختلافات بينها يمكن إيجازها فيما يلي:

¹- زينب حسين عواضة الله، "مرجع سبق ذكره"، ص: 115

²- عادل العلي، "مرجع سبق ذكره"، ص: 114

³- عصام بشور، "مرجع سبق ذكره"، ص: 132

⁴- فليح حسن خلف المالية العامة، عالم الكتب الحديث، الأردن، ط1، 2008، ص: 266

-الإتاوة تدفع من طرف فئة معينة من الأفراد هم ملاك العقارات التي تحسنت قيمة عقاراتهم و زادت قيمتها، أما الرسم فيدفعه أي شخص يريد الاستفادة من خدمة معينة، كما أن الإتاوة إجبارية على مالكي العقارات التي تعرضت إلى الزيادة لا خيار لهم في دفعها لكن العكس في الرسم فيعد اختياري فيمكن الامتناع عن دفعه بعدم الاستفادة من الخدمة باستثناء حالة الإكراه القانوني التي تم التطرق إليها سابقا، كذلك الرسم يدفع في كل مرة ما دام الفرد يستفيد من الخدمة أما الإتاوة تدفع مرة واحدة.

ثالثا: الغرامة:

تعرف الغرامة إنها " مبلغ من المال تفرضه الدولة كعقوبة لكل مخالف للقوانين و الأنظمة المعدل بها أو العرف السائد وقد تكون الغرامة نقدية أو عينية، ومن أمثلتها "غرامات مخالفة إشارة المرور الغرامات التي تفرضها المحاكم،..."

وبهذا يختلف الرسم عن الغرامة فيما يلي¹:

- الغرامة تدفع بسبب مخالفة القانون، أما الرسم فيدفع دون وقوع المخالفة
- الغرامة تدفع دون أن يطلبها الشخص (تدفع جبرا) أما الرسم فيدفع مقابل خدمة يطلبها الشخص.
- الغرامة لا تعود بالنفع المباشر على الشخص الذي يدفعها بل هي عقوبة أما الرسم فيعود بالنفع الخاص و المباشر على الفرد.

VII-3 - إيرادات الدولة من الضرائب :

تعتبر الإيرادات الضريبية من أهم مصادر تمويل النفقات العامة لإشباع الحاجات العامة، و التي ازدادت أهميتها مع تطور دور الدولة في النشاط الاقتصادي من الحياد إلى التدخل مما يتطلب البحث عن مصادر التمويل الكافية من أجل توجيه النشاط الاقتصادي بالإضافة إلى دورها المالي فهي تمارس أدوارا متعددة و على نطاق واسع المجالات "السياسية، الاقتصادية، الاجتماعية الثقافية..." كما تعد إحدى أدوات السياسة المالية للدولة فهي تلعب دورا أساسيا ومهما في البرامج التي تضعها الدولة بهدف تحقيق الإصلاح الاقتصادي، ومعالجة الاختلالات. ويمتد دورها للتأثير في تخصيص الموارد وضبط الاستهلاك، وتحقيق الاستقرار الاقتصادي، وتشجيع الادخار، وتوجيه الاستثمار، كما تؤثر في

¹ - طارق الحاج، "مرجع سبق ذكره"، ص: 103

موارد الموازنة العامة للدولة، والمشاريع العامة. ووسيلة هامة تمكنها من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية.

لذلك فإن ديمومة هذا المفهوم واستمراره مرهون بمدى استجابة والتزام المكلفين بالضريبة لواجباتهم الضريبية خاصة إذا علمنا أن النظام الجبائي مرتبط بدرجة كبيرة بالإيرادات المتأتية من الضرائب المفروضة على الأشخاص المعنويين والطبيعيين لكن هذه الاستجابة في معظمها تكون نسبية نتيجة للجدلية القائمة منذ القدم بين دفع الضريبة والتهرب منها، وهذا باستعمال مختلف الوسائل الممكنة.

VII-3-1- تعريف الضرائب :

هناك عدة تعاريف للضريبة أهمها:

- الضريبة هي فريضة مالية إلزامية تفرضها الدولة وفق قانون أو تشريع معين وتحصل من المكلفين دون مقابل مباشر لتمتكن الدولة من القيام بالخدمات العامة من أجل تحقيق الأهداف التي تسعى الدولة إليها¹.
- تعريف الأستاذ ميشال دران (Michel Dran) يعرف "الضريبة اقتطاع جبري، تقوم به السلطة العامة على أموال الأفراد، قصد توزيع ثقل الأعباء العامة، فيما بينهم بإنصاف"².
- إنها مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب مقدرتهم التكليفية و التي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي و دون مقابل محدد نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية³.
- هي استقطاع نقدي تفرضه السلطة "الدولة" على الأفراد بطريقة نهائية و بلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة⁴.
- إنها فريضة إلزامية تقوم الدولة بتحديدتها بما تتمتع به من سيادة و يلتزم الممول بأدائها متى انطبقت عليه شروطها دون مقابل تحقيقا لأهداف المجتمع الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية⁵.

من خلال هذه التعاريف نستنتج خصائص الضريبة والمتمثلة في:

¹ - عبد الناصر نور، وآخرون، "الضرائب ومحاسبتها"، دار المسيرة، الأردن، ط2، 2012، ص: 12

² - العياشي عجلان، ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية فرع التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر، 2006، ص: 18

³ - محرز محمد عباس، "مرجع سبق ذكره"، ص: 145.

⁴ - خالد شحادة الخطيب، احمد زهير شامية، "مرجع سبق ذكره"، ص: 145.

⁵ - محمد خصاونة، المالية العامة: النظرية و التطبيق، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2014، ص: 89

❖ الضريبة فريضة مالية:

أي أن المكلف يقوم بدفعها نقدا إلى الدولة على عكس ما كان سائدا في النظم الاقتصادية القديمة حيث كانت الضريبة، تفرض و تحصل في صورة عينية نظرا لأن الظروف السائدة آنذاك تقوم على أساس التعامل بالصورة العينية تماشيا مع تلك الظروف كانت الضرائب تحصل في صورة عينية، كما أن النفقات العامة بدورها كانت تتم بنفس الكيفية إما عن طريق اقتطاع جزء من المحصول يلتزم الأفراد بتقديمه إلى الدولة و إما عن طريق إلزامهم القيام بعمل معين "السخرة"¹، أو تأدية بعض الخدمات لفترة محددة، أما في العصر الحديث و بعد أن سادت الاقتصاديات النقدية و انتشر استخدام النقود فقد أصبحت القاعدة العامة أن تفرض الضرائب و تجبي في شكل نقدي و لا تفرض أو تجبي عينا إلا لظروف استثنائية أثناء الحروب و الأزمات حيث تقوم الدولة في هذه الظروف بإلزام أفراد المجتمع القيام ببعض الأعمال جبرا أو تلزمهم التنازل عن بعض ممتلكاتهم². و تم الطابع النقدي عن الطابع العيني لعدة أسباب أهمها:

- تعتبر المبالغ النقدية أكبر حصيلة عن المبالغ العينية.
- تحقيق أكبر عدالة لكون أن الضرائب العينية متنافية لمبدأ العدالة
- تتطلب الضريبة العينية تكاليف التحصيل أكبر ناتجة عن نقل المحصول و تخزينه مع احتمال تعرضه للتلف
- و بما أن النفقات العامة أصبحت تصرف نقدا، فلا بد إذا أن مصادر التمويل المعتمد تكون بنفس الوسيلة "النقدية".

❖ الضريبة فريضة إجبارية "الزامية"

أي أن المكلف ليس له الخيار أو الحرية في دفعها و كيفية الدفع و مواعده، فعنصر الإلزام من خصائصها الرئيسية بحيث يتم تحديد مقدارها و موعد دفعها من قبل السلطات العامة³، كما أن التهرب من أدائها جريمة يعاقب عليه القانون و للدولة الحق في تحصيل الضريبة باستخدام الطرق الجبرية و عنصر الجبر هو ما يميزها عن باقي الإيرادات الأخرى "القروض، الرسوم، الهبات التبرعات،..."

¹ - محرز محمد عباس، "اقتصاديات الجباية والضرائب"، دار هومة للطباعة والنشر، ط2، 2004، ص: 15

² - محمد سعيد فرهود، "مرجع سبق ذكره"، ص: 152

³ - ياسر صالح الفريجات، المحاسبة في علم الضرائب، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2008، ص: 16

❖ الضريبة اقتطاع نهائي:

وهذا يعني أن مبلغ الضريبة الذي تستوفيه الدولة يخرج من ملكية الفرد ويدخل إلى ملكية الدولة بصورة نهائية دون أن تكون ملزمة بعد ذلك بإعادته إلى من دفعه¹.

❖ الضريبة بدون مقابل وتحقيق نفع عام:

تتميز الضريبة بعدم وجود مقابل مباشر يحصل عليه المكلف من وراء دفعها فليست هناك صلة بين النفع الخاص الذي يعود على المكلف و الضريبة المدفوعة، و عليه فهو يدفعها بصفته عضوا في الجماعة كما انه يستفيد من الخدمات العامة التي تقدم لهذا المجتمع و في هذا السياق تقوم الدولة بفرضها وتوزيع عبئها بين الأفراد ويتم الاستناد في ذلك على مبدئين أساسيين²:

- مبدأ المنفعة: و الذي يعود آثاره على جميع أفراد المجتمع من خلال قيام الدولة بالخدمات العامة.

- مبدأ التضامن الاجتماعي: والذي يهدف إلى إشباع الحاجات العامة للمجتمع علما بأن الضريبة لا تدفع بالتساوي بين المكلفين بل تتناسب مع دخلهم ونشاطهم الاقتصادي أي على أساس المقدرة المالية للمكلف.

كذلك أن الضريبة لا تحصل لغرض الإنفاق على شيء معين بذاته أو لشخص معين بل جميع الضرائب تخصص لتمويل النفقات العامة و التي يستفيد منها جميع المواطنين³.

VII-3-2- القواعد الأساسية للضريبة :

حتى يكون النظام الضريبي سليما و عادلا و يحقق الأهداف المنوطة به لا بد أن يقوم على مجموعة من الأسس و القواعد التي اعتبرها التقليديون دستور الضرائب، و ذهب بعض الكتاب الفرنسيين إلى تسميتها بإعلان حقوق الممول، و يعتبر آدم سميث أول من وضع هذه القواعد في كتابه الشهير ثروة الأمم سنة 1776 و هي أربعة "العدالة، اليقين، الملائمة، و الاقتصاد"، ورغم أن هذه القواعد ما زالت تشكل قاعدة رئيسية في الفكر الاقتصادي والضريبي، إلا انه تم إدخال عليها العديد من التعديلات الجوهرية كما أضيفت لها قواعد أخرى مثل "الإنتاجية، الكفاءة، وقاعدة السنوية".

- عبد الغفور إبراهيم أحمد، "مبادئ الاقتصاد و المالية العامة"، دار زهران، عمان، 2009، ص: 1238.

²- ياسر صالح الفريجات، "مرجع سيق ذكره"، ص: 17.

³- حميد بوزيدة، "حياة المؤسسات"، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، 2005، ص: 08.

1- قاعدة العدالة والمساواة:

والمقصود بذلك ضرورة توزيع الأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع وفقا مقدرتهم التكليفية أي كل حسب الدخل الذي يتمتع به، مع إعفاء ذوي الدخل الضعيفة من أداء الضريبة¹، وفي هذا الشأن ذهب علماء المالية العامة إلى نسبية الضرائب أي أن تكون نسبة الضريبة المقطوعة من المادة الخاضعة "دخلا أو ثروة" واحدة مهما كان مقدارها، أما في العصر الحديث فتم التوجه نحو فكرة الضرائب التصاعدية، إذ وجدت فيها الدولة أداة فعالة لتخفيف التفاوت في توزيع الدخل بين مختلف أفراد المجتمع².

وقد نص دستور الجمهورية الجزائرية على ضرورة المساواة في تحمل أعباء الدولة "كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية..."

2- قاعدة اليقين والوضوح:

يعني أن تكون الضريبة محددة بوضوح دون غموض، خاصة فيما يتعلق بوقت الجباية وشكلها ومقدارها، والطريقة التي تدفع بها، كل هذه العناصر يجب أن تكون محددة وصرحة ومعلومة عند المكلف بها، حتى يستطيع الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف من جانب الإدارة، وأيضا استقرار النظام الضريبي وثباته، ذلك أن كثرة التعديلات التي طرأت على أحكام الضريبة تضايق الممول وتضرر بالنشاط الاقتصادي.

فكل ضريبة لا يعرف المكلف مقدارها، زمن مكان الدفع.... تعتبر ضريبة تعسفية وتؤدي لسوء الإستعمال وإرهاق المكلفين ويجب عدم دفعها ولقد اهتمت التشريعات الضريبية المعاصرة بقاعدة الوضوح واليقين³.

و حتى يتحقق مفهوم اليقين يجب أن يكون التشريع المالي و الضريبي واضحا لكي يفهمه عامة الناس بدون أي غموض أو التباس و أن تجعل الدولة القوانين و اللوائح التنظيمية المتعلقة بالضريبة في متناول المكلفين و طرحها في وسائل الإعلام المختلفة و توزيع المطويات و القيام بدورات تكوينية وتحسيسية⁴.

¹ - محمد طاقة، هدى عزاي، "مرجع سبق ذكره"، ص: 90

² - زينب حسين عواض الله، "مرجع سبق ذكره"، ص: 124

³ - خالد شحادة الخطيب، احمد زهير شابة، "مرجع سبق ذكره"، ص: 153.

⁴ - عادل أحمد حشيش، "مرجع سبق ذكره"، ص: 159

3- قاعدة الملائمة في الدفع:

تقضي هذه القاعدة اختيار الوقت الأنسب للتحصيل وإجراءاتها حتى لا تزعج المكلف ولا تؤثر على نفسيته يعني ذلك أن يتلاءم موعد الدفع مع موعد تحقيق الوعاء الخاضع للضريبة فمثلا الشخص الأجير لا يمكن أن تفرض عليه ضريبة قبل تحقيق أجرته، كذلك تدفع المؤسسات الضريبة على أرباح الشركات بعد ظهور النتيجة في آخر السنة¹، وعكس ذلك يؤدي إلى التهرب.

4- قاعدة الاقتصاد:

ويراد بهذا المبدأ أن تكون تكاليف تحصيل الضرائب منخفضة إلى أقصى حد ممكن بمعنى أن يتم تحصيلها بأسهل الطرق وتجنب كل التعقيدات التي قد تكلف الإدارة مبالغ ضخمة في تحصيلها ويشترط في هذه القاعدة أن يكون الفرق بين تكاليف التحصيل والمبالغ المحصلة قليلة جدا، وتظم تكاليف التحصيل كل ما تنفقه الدولة من رواتب و أجور، مصاريف التحقيقات و كل المستلزمات ومراعاة هذه القاعدة يضمن أكثر فعالية للضرائب.

و الاقتصاد في الجباية يكون في صالح الطرفين " الدولة و المكلف " فالدولة تحصل على اكبر قدر من الأموال و في نفس الوقت تقتطع أقل قدر من ممكن من أموال الأفراد².

VII-3-3- الأساس القانوني للضريبة :

إن الجدل القائم في نظرية المالية العام هو حول التكييف القانوني أي ما هو السند القانوني التي تخول الحق للدولة في فرض الضريبة و إلزام المواطنين بأدائها لطالما أكدت مختلف الدساتير إلى أن فرض الضريبة يعد عملا سياديا للدولة ويتم "فرضه، إلغائه أو تعديله" من طرف السلطة التشريعية ، و عليه فقد سادت خلال القرنين السابع عشر و الثامن عشر نظريتين في تأسيس حق الدولة في فرض الضريبة حيث استند الفكر التقليدي إلى نظرية العقد المالي أو المنفعة، بينما اخذ رواد الفكر الحديث بنظرية التضامن الاجتماعي.

1- نظرية العقد المالي "المنفعة":

ظل الفكر المالي حتى بداية القرن التاسع عشر يعالج أساس فرض الضريبة على أنه علاقة تعاقدية بين الدولة والفرد، وان الأساس القانوني لفرض الضريبة هو العقد المالي ، ذلك العقد الذي انعقد ضمناً بين الدولة كممثلة للجماعة والأفراد وبموجبه تلتزم الدولة بتوفير الأمن للأفراد وتحقيق العدالة، و يلتزم الأفراد للدولة بدفع الضريبة مقابل المنافع التي يحصلون عليها من الدولة ، بمعنى أنها تطبيق لمبدأ المنفعة الذي بموجبه يتنازل الفرد طواعية عن جزء من دخله ، على شكل ضرائب ، مقابل الحصول على السلع والخدمات العامة التي يحتاجها ، كما لو كان الأمر صفقة متبادلة. فالنظرية لا

¹ - خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، دار هومة للنشر والتوزيع، 2005، ص: 15

² - حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، 2005، ص: 10

ترى بوجود فروق جوهرية بين دفع الضرائب وشراء السلع ، فهي محاولة لتطبيق قوانين السوق في نطاق الاقتصاد العام¹، واعتبر بعض مؤيدي هذه النظرية أن الضريبة عقد بيع بالفرد يتنازع من الدولة الخدمات المقدمة له مقابل الضرائب التي يدفعها ومنهم من اعتبر أن الضريبة عقد إيجار تقدم الدولة الخدمات وتعد المرافق للمواطنين، والمواطنون يدفعون الضرائب مقابل هذه الخدمات، ومنهم من رأى أن الضريبة عقد تأمين فالمواطن عندما يدفع الضريبة يؤمن بقسط من ماله على بقيته، و يضمن حماية ممتلكاته ، وهناك من قال أن الضريبة عقد شراكه، حيث اعتبروا الدولة شركة تقدم خدمات عامة و تتقاضى حصتها من أرباح هذه الشركة².

2- نظرية التضامن الاجتماعي:

تقضي هذه النظرية بوجوب تضامن جميع الأفراد كل حسب مقدرته المالية في مواجهة أعباء التكاليف العامة حتى تتمكن الدولة باعتبارها ضرورة اجتماعية من القيام بحماية المجتمع ككل، و من توفير قدر من الخدمات العامة ينتفع بها كافة أفراد المجتمع بدون استثناء، و بصرف النظر عن مساهمتهم الفردية في تحمل الأعباء العامة³، وبالتالي فنظرية التضامن الاجتماعي هي الأكثر ملائمة وبذلك تشكل أساساً قانونياً وأخلاقياً لتفسير مشروعية الضرائب لأن الضريبة لا تقوم بناءً على عقد بين الدولة والمواطنين بل أنها تقوم على أساس ما للدولة من سلطه مبعثها التضامن الاجتماعي والرغبة في الحياة المشتركة، كما أن نظرية التضامن الاجتماعي تبرز فكرة السيادة التي تمارسها و تتمتع بها الدولة على مواطنيها، حيث تقوم بفرض الضرائب و إلزامهم بأدائها دون استشارتهم أو الأخذ برأيهم وهذا ما يبرز فرضها للضرائب على جميع الأشخاص المقيمين في إقليمها مهما كانت جنسيتهم⁴. وقد ترتب عن هذه النظرية عدة نتائج أهمها⁵:

- أن الضريبة فكرة سيادية أي أن للدولة سلطة تحديدها وسلطة تنظيمها الفني.
- أن تفرض الضريبة على جميع أفراد الجماعة بصفتهم ملزمون بواجب التضامن الاجتماعي وهو ما يعني عمومية الضريبة

¹ - عمار ممدوح عبد القادر محمد الدوري، "تفعيل الدور التمويلي للضريبة من خلال العدالة الضريبية" دراسة حالة العراق «، مذكرة

تخرج لنيل شهادة الماجستير في الاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، 2009، ص: 18

² - منصور إيهاب، "العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين"، مذكرة تخرج لنيل شهادة

الماجستير، تخصص المنازعات الضريبية، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2003، ص: 24.

³ - زينب حسين عواض الله، "مرجع سبق ذكره"، ص: 123.

⁴ - محرز محمد عباس، "مرجع سبق ذكره"، ص: 155.

⁵ - محمد صغير بعلي، يسرى ابو العلا، "المالية العامة"، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص: 63.

- أن يكون تحديد العبء الذي يدفعه كل ممول من الضريبة ليس بالقدر الذي يعود عليه من المنافع ولكن وفقا لمقدرته المالية في تحمل أعباء الجماعة وهو ما يعرف بالمقدرة التكليفية للممول كما أوردها آدم سميث في كتابه ثروة الأمم.

VII-3-4- أهداف الضريبة :

لقد عرفت الضرائب في القدم بدورها التمويلي فقط "الهدف المالي"، خلال الفكر التقليدي حيث كانت الضرائب حيادية يقتصر دورها على تغذية الخزينة العامة بالموارد المالية دون لأي هدف آخر كما كان يقابله كذلك نفقات محدودة بما يتناسب ووظائف الدولة التقليدية، لكن حاليا أصبحت الضرائب تلعب دورا بارزا في النشاط الاقتصادي وتعد من أهم الأدوات الفعالة التي تستخدمها في التدخل في عدة مجالات "اقتصادية، سياسية، واجتماعية،...".

1- الأهداف الاقتصادية:

الضريبة أداة مهمة جدا في يد الدولة لمعالجة المشاكل الاقتصادية الناجمة عن التقلبات في القوه الشرائية للعملاء المختلفة وخاصة أن العالم اليوم مفتوح، فظاهرة التضخم من إحدى الظواهر الاقتصادية التي تعم معظم دول العالم، فدور الضريبة يتجلى بامتصاص القيمة الشرائية الزائدة لمحاربة هذه الظاهرة، وإذا ما كان يسود هبوط في مستوى الإنفاق "كساد" فلا بد من تخفيض إيرادات الضريبة لزيادة القوه الشرائية لدى المواطنين، كما أن الدولة تستخدم الضريبة كأداة مهمة لحماية الاقتصاد الوطني، دعم قطاع صناعي وتشجيع بعض النشاطات الإنتاجية عن طريق فرض الرسوم الجمركية أو زيادتها على صنف أو تخفيضها على صنف آخر، توجيه قرارات أرباب العمل تشجيع الاستثمار و الادخار...، خلاصة القول أن الضريبة أداة تستخدمها الدولة لتحقيق أهدافها الاقتصادية المرسومة التي تنوي الدولة تحقيقها¹.

❖ معالجة الأزمات الاقتصادية:

تعد محاربة الاتجاهات التضخمية والركودية من أهم أدوار الضريبة بالنسبة للنشاط الاقتصادي. ففي حالة التضخم التي تتمثل بالارتفاع المستمر في أسعار السلع والخدمات التي قد يكون أحد أسبابها ارتفاع السيولة المتوافرة لدى المواطنين، تلجأ الدولة في هذه الحالة إلى زيادة نسبة الضريبة المفروضة على مواطنيها، وهذا يؤدي بدوره إلى امتصاص جزء من تلك السيولة ومن ثم الحد من التضخم، كما يمكن اللجوء إلى الضريبة لمعالجة فترة الركود، حيث يقل الشراء والاستهلاك وتتكبد المنتجات،

¹ - الخطيب، كمال احمد، "دور الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في فلسطين 1996 - 2003"، رسالة ماجستير غير منشور

جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2006، ص:26

فتقوم الحكومات بزيادة القوة الشرائية لدى أفراد الشعب من ذوي الدخل المنخفضة وذلك بتخفيض معدل الضريبة على الدخل في أجزائها الأولى ، ورفع مقدار الإعفاء الضريبي وزيادة الإعفاءات العائلية وتخفيض معدلات الضرائب غير المباشرة وخصوصاً تلك المتعلقة بالحاجات والسلع الضرورية¹.

❖ تشجيع بعض النشاطات الإنتاجية:

كثيرة تلك الدول التي استخدمت الضريبة كوسيلة لتشجيع قطاعات الاقتصادية مثل قطاع السياحة أو الصناعة أو الزراعة، فقامت بإعفاء تلك النشاطات جزئياً أو كلياً من الضرائب، وقد لجأ إلى هذا الأسلوب كثيراً من حكومات البلدان النامية لتشجيع الاستثمار الصناعي والسياحي في بلادها، أو بعض البلدان المتطورة عندما ترغب في جذب رأس المال الأجنبي فتعفي الاستثمار المالي الأجنبي من الضرائب²، وهذا السياق كذلك يمكن استخدام الضرائب لتشجيع الاستثمارات في بعض المناطق على حساب المناطق الأخرى كأن تمنح إعفاءات وتخفيضات ضريبية على المشاريع المستثمرة في المناطق الصحراوية مثلاً.

❖ حماية الصناعات الوطنية ومعالجة العجز في ميزان المدفوعات:

ويتم ذلك من خلال فرض ضرائب جمركية مرتفعة على الاستيراد من الخارج وإعفاء الصادرات المحلية من الضرائب والرسوم وهذا لحماية المنتجات الأجنبية من مزاحمة المنتجات الوطنية³.

2- الأهداف الاجتماعية:

تؤثر الضريبة على الحياة الاجتماعية للشعوب فهي تقطع جزء من أموال الأفراد و تبدل في نمط حياتهم و من درجة التفاوت فيما بينهم و تؤثر الضريبة في تقليل الفوارق بين الطبقات الاجتماعية، كما أصبحت وسيلة لإعادة توزيع الثروات و لا بد من استخدامها لإعادة توزيع الدخل القومي بشكل عادل و منع تكتل الثروات في أيدي عدد قليل من أفراد المجتمع و ذلك من خلال فرض الضريبة التصاعدية على دخول الأفراد وتحقيق نوع من العدالة الاجتماعية و فرض ضرائب على السلع الكمالية⁴.

كما تستخدم الضرائب في المجال الاجتماعي في معالجة بعض الظواهر السيئة و غير المرغوب فيها من خلال فرض رسوم عالية على المشروبات الكحولية و السجائر لما لها من آثار ضارة على مستعملها و عادة سيئة في المجتمع بالإضافة إلى معالجة أزمة السكن عن طريق إعفاء مواد البناء و الاستثمارات في

¹ - عمار ممدوح عبد القادر محمد الدوري، "مرجع سبق ذكره"، ص: 28، 27.

² - خالد شحادة الخطيب، احمد زهير شامية، "مرجع سبق ذكره"، ص: 154.

³ - محمد سعيد فرهود، "مرجع سبق ذكره"، ص: 169.

⁴ - محمد خصاونة، "مرجع سبق ذكره"، ص: 95.

المجال السكني، أو إعفاء بعض السكنات من دفع الضرائب العقارية مثلاً أو فرض ضرائب على السكنات القديمة.

و يمكن للضرائب أن تقوم بتشجيع النسل من خلال منح إعفاءات ضريبية تتناسب عكسياً مع عدد أفراد الأسرة كبلدان أوروبا والبلدان الاسكندنافية أو الحد منه عن طريق منع هذه الإعفاءات أو فرض ضرائب مرتفعة على الدخل أو تكون المعدلات تتناسب طردياً مع عدد أفراد الأسرة "تزداد بازدياد عدد أفراد الأسرة".

3- الأهداف المالية:

يأتي الهدف التمويلي في مقدمة أهداف الضرائب باعتبارها مصدر هام من مصادر الإيرادات العامة التي من خلالها تستطيع الدولة مواجهة نفقاتها المتعددة، لتحقيق النفع العام وقد كان الهدف من الضريبة في بداية الأمر عندما كانت الدولة دولة حارسة هدفها مالياً بحتاً ورغم التطور الحاصل في دور الضريبة إلا إنها تبقى الأداة المفضلة لتوفير الموارد العامة نتيجة المشكلات المرتبطة بأشكال التمويل الحكومي الأخرى من قروض وإصدار نقدي فضلاً عن الطابع غير التضخمي للتمويل الضريبي

4- الأهداف السياسية:

للسياسة الضريبية مجموعة من الأهداف السياسية والمتعلقة بالهيكل الاقتصادي للبلد ومدى قدرته الإدارية فالسياسة الضريبية من إحدى الأدوات التي تستخدمها الحكومات لتنفيذ سياساتها العامة والتي ينتج عنها آثاراً سياسية فلقد كان للضريبة أثر مهم في التاريخ السياسي للمجتمعات والشعوب إذ كانت أحياناً سبباً في نشوب الثورات أو قيام الإنتفاضات أو تغير أنظمة الحكم، واستُخدمت الضريبة من بعض الشعوب كوسيلة للمقاومة ضد المحتل من خلال امتناع أفراد المجتمع عن دفع الضرائب. وكذلك تُستخدم السياسة الضريبية في مجال التعامل السياسي الخارجي للتأثير في حجم التعامل مع دولة معينة، كاستخدام الضرائب الجمركية لتسهيل التجارة مع دول معينة لتحقيق بعض الأهداف السياسية أو بالعكس، كما يُمكن أن تُستخدم السياسة الضريبية كوسيلة ضغط على الحكومات حيث يتجه أفراد المجتمع إلى عدم دفع الضرائب للحكومة لمحاولة الضغط عليها لتطبيق أو إلغاء قرار معين أو محاولة لتغير نظام الحكم فيها¹.

VII-3-5- تصنيفات، "أنواع" الضرائب :

هناك عدة تصنيفات للضرائب ومن وجهات نظر مختلفة فهي مصنفة كما يلي: حسب المطرح، من حيث الطبيعة القانونية من حيث تحديد معدل السعر، من حيث المادة الخاضعة، إلا أنه في غالب

¹ - محمد خصاونة، "المرجع نفسه"، ص: 133

الأحوال يتم الاعتماد على التصنيف القائم على أساس الطبيعة القانونية الذي من خلاله تقسم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة.

1- التصنيف حسب المطرح:

وتنقسم إلى ضرائب الوحيدة والضرائب المتعددة:

- الضريبة الوحيدة:

وهي شكل كان سائدا في الأنظمة الضريبية البدائية، أين كان يتم الاقتصاد على الضريبة على الرؤوس فيلزم الأفراد بدفع قيمة معينة للدولة في فترات مختلفة، وبعد ذلك نادى الطبيعيون بفرض الضريبة واحدة على الناتج الصافي باعتبار أن الأرض هي مصدر أساسي للثورة وفق تصورهم¹، وقد اختلفت الأنظمة التي اقترحت الضريبة الوحيدة فقد أقامها فوبان على ضريبة العشر الأساسية عام 1707، كما أقامها الفيزيوقراط على فكرة ضريبة واحدة دخل الملاك المزارعين كما نادى الأمريكي هنري جورج عام 1879 بفرض ضريبة واحدة على الربح العقاري، ونادى الكاتب الانجليزي كالدور عام 1963 لفرض ضريبة وحيدة على الإنفاق أي على الاستهلاك²، وقد ابرز أنصار المطرح الوحيد أدائهم بقولهم أن جميع أنواع الضرائب مهما تعددت مطارحها سوف يدفعها المكلف لذلك من الأفضل توحيد هذه الضرائب لتفرض على مطرح واحد طالما إنها في جميع الأحوال تقتطع من أموال الشخص الطبيعي³.

أما الفكر الحديث نادى بعض أنصاره إلى فرض الضريبة وحيدة على الدخل الإجمالي الذي يحققه الفرد خلال السنة من جميع الأنشطة مهما كان نوعها "تجارية، صناعية، فلاحية..." يرى أنصار الضريبة الوحيدة أنها تحقق مزايا متعددة أهمها الاقتصاد في نفقات الجباية، وتحقيق العدالة الضريبة فضلا على أنها تمكن الممول من معرفة ما عليه من عبئ مالي⁴.

- الضرائب المتعددة:

لقد وجهت عدة انتقادات للضريبة الوحيدة إذ كان يعتمد على مصدر واحد لتمويل النفقات مما يجعلها جسيمة وتنقل العبء على المكلف مما يدفع به إلى التهرب منها بشتى الطرق، كما أصبح ينظر إلى النوع من الضرائب انه لا يتماشى مع الأوضاع الاقتصادية السائدة و عليه بدا التفكير في توسيع فرض الضرائب و من ثم ظهرت الضرائب المتعددة، والمقصود بها هو أن تعتمد على أنواع

¹ - قدي عبد المجيد، "دراسات في علم الضرائب"، دار جرير للنشر والتوزيع، ط. 2011، ص: 36

² - محمد سعيد فرهود، "مرجع سبق ذكره"، ص: 173

³ - عصام بشور "مرجع سبق ذكره"، ص: 175

⁴ - زينب حسين عواض الله، "مرجع سبق ذكره"، ص: 133

متعددة من الضرائب التي يخضع لها المكلف، وهو ما يؤدي إلى تحقيق العبء على الممولين نتيجة لاختلاف مواعيد استحقاقها وتحقيق أكبر عدالة وإيراد أوفر.

2- التصنيف حسب الطبيعة القانونية:

يتم تقسيم الضرائب حسب تحمل العبء الضريبي ويمكن أن نميز حسب هذا المعيار ضرائب مباشرة وأخرى غير مباشرة

- الضرائب المباشرة:

هي الضرائب التي تفرض على الثروة (الدخل، رأس المال) وتعتبر من أكثر الضرائب عدالة ملائمة، وقد عرفها بعض الكتاب أنها تفرض على عناصر تتمتع نسبيا بالدوام والاستقرار وما يميز هذا النوع من الضرائب انه يصعب على المكلف إخفاءها، كما نحصل مباشرة من قبل المكلفين فتحجز من المنبع كالضرائب على الأجور فهي تقتطع مباشرة من الراتب.

❖ مزايا الضرائب المباشرة:

- تبات حصيلتها نسبيا لأنها تفرض على عناصر ثابتة نسبيا، أي الثبات النسبي للوعاء الذي تفرض عليه، وبالتالي هي أكثر مقاومة لتراجع مستوى النشاط الاقتصادي.
- انخفاض نفقات تحصيلها، لأنها تفرض على عناصر معروفة مسبقا لدى الإدارة الضريبية.
- أكثر تحقيقا للعدالة من الضرائب غير المباشرة لأنها تفرض على الدخل أو على رأس المال وتعتمد على التصاعدية بالشرائح وكونها تراعي الاعتبارات والظروف الشخصية للممول تبعاً لدخله وأعبائه وديونه.
- تعتبر أكثر إشعاراً للأفراد في مساهمتهم في تحمل الأعباء الضريبية للدولة بسبب دفعها من قبل المكلفين في شكل اقتطاع جزء من دخولهم.

❖ عيوبها:

- يؤدي وضوحها إلى إشعار الفرد بعبئها وتجعله يقف وجها لوجه أمام الخزينة مما يحمله عند ارتفاع سعرها محاولة التهرب منها.
- تأخر ورود حصيلتها إلى الخزينة العامة لأنها تفرض على أساس سنوي في الغالب.
- تتطلب إدارة ضريبية على قدر من الكفاءة والفعالية لمنع التهرب الضريبي.

- الضرائب غير المباشرة:

وهي الضرائب التي يستطيع المكلف "دافع الضريبة" نقل عبئها إلى مكلف آخر، فهي تفرض على السلع والخدمات المختلفة، المنتجة محليا أو المستوردة من الخارج، وهذه الضريبة ليس لها صفة الثبات أو الاستقرار¹، وتعتبر اقل عدالة من الضرائب المباشرة، رغم أن الفقراء والأغنياء يتحملونها كل على حدة وفقا لاستهلاكاته وتتميز بسرعة جبايتها ووفرة حصيلتها و من أمثلتها "الضرائب على المبيعات والرسوم الجمركية...".

❖ مزايا الضرائب غير المباشرة:

- مرونة ووفرة حصيلتها، بحيث أنها تتغير بطريقة مباشرة سريعة تبعا للحالة الاقتصادية فتزداد في فترة الرخاء.
- سهولة دفعها وعدم شعور المكلف بعبئها لأنه يدفعها على شكل جزء من سعر السلعة أو لخدمة عند شرائها وبالتالي لا يستطيع ان يتهرب منها.
- تستخدم في تحقيق الأغراض الاجتماعية والاقتصادية كاستعمالها في الحد من استهلاك بعض السلع الضارة بالصحة العمومية، أو لحماية الصناعات الناشئة
- تشكل إيرادا دوريا ومستمر على مدار السنة للخرينة العامة.

❖ عيوبها:

- تتطلب نفقات أكبر لتحصيلها لأنها تستلزم وجود موظفين يقومون بمراقبة الوقائع والتصرفات لتي تفرض الضريبة على أساسها والعمل على منع التهرب منها.
- لا تراعي ظروفهم الشخصية، فالجميع يقف أمام قدم المساواة في دفعها دون مراعاة مرتفع الدخل عن منخفضه وبالتالي فهي متنافية مع مبدأ العدالة.
- عيها في مرونتها، فتقل وقت الكساد.

❖ معايير التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة:

هناك عدة معايير للتفرقة بين الضرائب المباشرة وغير مباشرة إلا انه تم الإجماع على ثلاثة معايير أساسية "المعيار الإداري، معيار نقل العبء، معيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة.

¹ - ياسر صالح الفريحات، "المحاسبة في علم الضرائب"، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2008، ص: 21

أ-المعيار الإداري:

تعتبر الضرائب المباشرة إذ تم تحصيلها بمقتضى جداول اسمية تتضمن اسم المكلف، مقدار المادة الخاضعة للضريبة، ومبلغ الضريبة المستحقة، كما أن عملية تحصيل الضرائب المباشرة لا تحتاج إلى وساطة بين الدولة والمادة الخاضعة للضريبة بل يمكن الوصول مباشرة إلى وعاء الضريبة مثل "ضريبة الدخل، والضريبة على العقارات المبنية، وضريبة الشركات..."، بينما كل ضريبة يتعذر معرفة اسم المكلف مسبقاً وقيمة الضريبة المستحقة¹، ولا تحصل بواسطة الجداول الاسمية أو عن طريق الاتصال المباشر بين المكلف والإدارة، وإنما يتم تحصيلها بمناسبة حدوث وقائع أو تصرفات معينة فهي ضرائب غير مباشرة مثل الضرائب على التداول والاستهلاك.

ب-معيار نقل العبء الضريبي:

تعتبر الضريبة مباشرة إذا كانت تستقرت على دافعها ولا يمكن نقلها إلى غيره، أي أن المكلف قانوناً هو من يتحمل العبء الضريبي، ومن ثم فلا يوجد وسيط بين الخزنة والمكلف أما الضريبة غير المباشرة فهي التي لا يقوم دافعها إلا بدور الوسيط بين الخزنة وبين من تستقر عليه الضريبة في النهاية أي أن دافعها يستردها من غيره².

ج-معيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة:

يقصد بهذا المعيار مدى ثبات واستقرار المادة الخاضعة للضريبة فتكون الضرائب مباشرة إذا كانت مادة الضريبة تتميز بالثبات والاستقرار كالضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على الأملاك أي الثروة و الدخل، أما إذا كانت مادتها ظرفية و متقطعة فالضريبة هنا تكون غير مباشرة كالاستيراد أو الاستهلاك بعض السلع³.

3- تصنيف الضرائب حسب تحديد السعر:

تقسم الضرائب حسب هذا المعيار إلى ضرائب توزيعية وأخرى تحديدية.

- الضرائب التوزيعية:

يقصد بالضرائب التوزيعية تلك الضرائب التي يقوم المشرع بتحديد حصيلتها الإجمالية في المرحلة الأولى دون تحديد معدلها ثم في المرحلة الثانية يقوم بتوزيع الحصيلة على مختلف الأقاليم و على المكلفين كل حسب مقدرته، وحينئذ يمكن معرفة معدل الضريبة.

¹ عبد الأمير شمس الدين، "الضرائب، أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية"، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، لبنان، ط1

1970، ص: 76

² محمد سعيد فرهود، "مرجع سبق ذكره"، ص: 181

³ محرز محمد عباس، "مرجع سبق ذكره"، ص: 175

- الضرائب التحديدية:

وتعرف كذلك بالضرائب القياسية و المقصود بها جميع الضرائب التي يتم تحديد معدلها مسبقا دون تحديد حصيلتها الإجمالية، تاركا أمر تحديدها للظروف الاقتصادية، ويتم تحديد الضريبة القياسية بفرض معدل معين يتناسب مع قيمة المادة الخاضعة للضريبة وإما في صورة نسبة مئوية على إجمالي وعاء الضريبة إما في صورة مبلغ معين يتم تحصيله على كل عنصر من عناصر المادة الخاضعة للضريبة وبذلك فإن المكلف بها يعلم مقدما مقدار الضريبة الواجب دفعها¹.

4- التصنيف القائم على أساس المادة الخاضعة:

أو ما يعرف بالتصنيف حيث المطرح والمقدار والذي من خلاله تقسم الضرائب إلى عينية وأخرى شخصية

- الضرائب العينية:

الضريبة العينية أو ذات الطابع العيني هي الضريبة التي تفرض على الوعاء أو المطرح الذي تقتطع منه دون النظر إلى الشخص المكلف وظروفه كالضريبة الجمركية التي تفرض على السلع التي يتداولها الجميع ومن كل الطبقات فيدفع كل مستهلك نفس النسبة التي يدفعها غيره في حال استهلاكه نفس السلعة مهما كان مركزه المالي وظروفه الشخصية أو كالضريبة العقارية التي تفرض على ناتج العقار دون النظر إلى الشخص المالك².

- الضرائب الشخصية:

هي الضريبة التي تأخذ بعين الاعتبار الأوضاع المالية والاجتماعية للمكلف عند فرض الضريبة مثل الحالة الاجتماعية للمكلف، عدد الأولاد المعالين، وغيره مثل الضريبة على الرواتب والأجور³، فهي إذ تراعي في فرضها الأوضاع المكلف الشخصية ومقدرته على الدفع، وتعد من أقدم الضرائب في الوجود وكانت تعرف في الإسلام بالجزية.

وهناك اليوم اتجاه عام في معظم دول العالم إلى شخصية الضرائب حتى تلك التي بطبيعتها عينية كما هو الحال بالنسبة للضريبة على القيمة المضافة وذلك باعتماد معدلات متدرجة تبعا لمدى كمالية السلعة مع إعفاء المواد الضرورية ذات الاستهلاك الواسع⁴، وتعتبر أكثر عدالة من الضرائب العينية.

¹- محرز محمد عباس، مرجع نفسه، ص: 191

²- عبد الأمير شمس الدين، "مرجع سبق ذكره"، ص: 72

³- ياسر صالح الفريجات، "مرجع سبق ذكره"، ص: 21

⁴- قدي عبد المجيد، "مرجع سبق ذكره"، ص: 33

5- الضرائب على الإنفاق:

تعتبر الضرائب على الإنفاق من أهم الضرائب غير المباشرة نتيجة لسهولة جبايتها و غزارتها و تعتبر الواقعة المنشئة لهذه الضريبة هي حين ينفق المكلف جزء من دخله أو بعض رأس ماله لسد حاجياته ومن أمثلتها الرسم على القيمة المضافة، الضرائب الجمركية... ويمكن تقسيمها إلى:

- الضرائب على الحاجات الضرورية:

هذا النوع من الضرائب يفرض على السلع التي لا يستطيع الفرد الاستغناء عنها "كالخبز، القمح، الحليب،... وتقوم الدولة بفرض هذا النوع من الضرائب بالاعتماد على قاعدتين، القاعدة الأولى قاعدة العدالة التي مفادها هو إعفاء أو تخفيض الضرائب على الضروريات لكون هذه السلع الفقراء هم أكثر حاجة إليها وبالتالي فإذا كانت كبيرة يؤدي إلى حرمانهم حتى من السلع الضرورية لمتطلبات الحياة وهذا ما ينفي قاعدة العدالة الضريبية أما القاعدة

الثانية فهي القاعدة المالية التي مفادها هو فرض الضرائب مرتفعة على السلع الضرورية نتيجة لاتساع مطرحها مما يأتي بحصيلة وفيرة للخرينة العامة للدولة، إلا انه في حقيقة الأمر الظروف نفسها هي التي تقرر القاعدة التي يستعان بها في تحديد هذه الضريبة فإذا كانت الدولة تمر بضائقة مالية فهذا لا يمنعها من فرض الضرائب حتى على السلع الضرورية، وإذا كانت في وضعية مالية جيدة سوف تعفيها، كل هذا بالإضافة إلى ظروف أخرى كالضرائب الجمركية التي تفرض لحماية المتوجات المحلية.

- الضرائب على الحاجات الكمالية:

قد تفرض الدولة ضريبة على استهلاك سلع ذات ترف التي يعد استهلاكها كماليا لغرض تقليل الفوارق الاجتماعية لكون هذه السلع من استهلاك الطبقات الراقية بالدرجة الأولى تطبيقاً لمبدأ العدالة الضريبية فهذه الضريبة لا تأتي بحصيلة كبيرة إلا إذا طبقت على مواد الترف، إلا أن الجدل في فرضها يقع في تصنيف هذه السلع فليس هناك معياراً دقيقاً يستعان به في الفصل بين ما هو ضروريا وما هو كماليا فما يعد ضروريا في الحاضر كان كماليا في الماضي، كذلك ما يعد كماليا في بلد ما يعتبر ضروريا في بلد آخر ف شراء سيارة مثلاً يعد كماليا في نظر شخص ليس هو في حاجة إليها بينما يعد ضروريا بالنسبة لشخص آخر للذهاب إلى العمل فالسيارة كانت من الكماليات في الماضي و كما نلاحظ انه أصبحت من الضروريات في الحاضر كذلك إلى دور السينما و الملاهي يعد كماليا في بلادنا على سبيل المثال إلا انه يعد من الضروريات في بلد آخر كالعالم الأوربي مثلاً.

- الضرائب على الحاجات الشائعة للاستهلاك:

هناك بعض السلع غير ضرورية في أصلها بل تعتبر شائعة الاستهلاك و الفصل بين ما هو ضروريا وما هو شائعا للاستهلاك أمرا نسبيا فقط و ليس دقيقا فالسكر، التبغ، الشاي، القهوة التي تعد في نظر البعض من السلع غير الضرورية بل شاع تداولها إلا أنها في نظر فريق آخر تعد من السلع الضرورية التي لا يصعب الاستغناء عنها.

- الضرائب الجمركية:

تعتبر الضرائب الجمركية من الضرائب غير المباشرة التي تستخدم في توجيه لاققتصاد وطني و حمايته ويفرض هذا النوع من الضرائب عند استيراد سلع أجنبية أو تصديرها إلى الخارج وتستخدم هذه لمنع المنتجات الأجنبية مزاحمة المنتجات المحلية وتكون الضرائب الجمركية أما عن الحركة الدولية للبضائع وتعرف بالحقوق والرسوم الجمركية و إما ناشئة عن مخالفة للتنظيمات المعمول بها والقانون الجمركي وتعرف بالجزاءات المالية.

6- من حيث السعر "طبيعة معدل الاقتطاع":

حسب هذا المعيار تصنف إلى ضرائب نسبية و أخرى تصاعدية

- الضرائب النسبية:

إن الضريبة النسبية تمثل ذلك الاقتطاع الضريبي الذي يفرض بنسبة ثابتة على المادة الخاضعة للضريبة مهما كانت قيمتها كالضرائب على أرباح الشركات في الجزائر.

- الضرائب التصاعدية:

هي تلك الضرائب التي تفرض وفق معدلات تصاعدية، أي يزداد سعرها بزيادة المادة الخاضعة لها، وهذا الأسلوب هو الأكثر انتشارا، مثل الضريبة على الدخل الإجمالي في الجزائر.

هناك أشكال مختلفة للتصاعدية فهناك التصاعدية بالطبقات والتصاعدية بالشرائح:

1- **التصاعدية بالطبقات:** ترتب طبقات الممولين تصاعدا بالنسبة للثروة والدخل ثم تفرض الضريبة بنسبة تتزايد كلما انتقلنا إلى طبقة أكثر ثراء، فتكون أول خطوة فيها هي تحديد الشريحة التي يقع فيها الدخل وثاني خطوة هو تطبيق على هذه الشريحة النسبة المقابلة دون مراعاة الشرائح السابقة.

2 **التصاعدية بالشرائح:** يتم تقييم دخل كل ممول على حدى إلى عدة أقسام أو شرائح ثم تفرض الضريبة نسب مختلفة تتزايد كلما انتقلنا من شريحة إلى أخرى و تعتبر هذه الطريقة أكثر عدالة من الأولى كونها تراعي الشرائح السابقة للشريحة التي يقع فيها الدخل.

VII-4 - تنفيذ الإيرادات العامة :

إن القاعدة في عملية التحصيل تقضي بأنه لا يجوز جباية أي إيراد غير مأذون بتحصيله في قانون المالية لذلك فإن من واجب الحكومة تحصيل جميع الضرائب والرسوم التي تقرها السلطة التشريعية وهناك أساليب للتحصيل طبقاً لظروف كل جهة حكومية إلا أن هذه الأساليب مهما اختلفت في أنظمتها وإجراءاتها من إدارة إلى أخرى فهي تخضع لمبدأ واحد تتبعه جميع الوزارات والدوائر ويتلخص هذا المبدأ في أمرين هامين¹:

- العمل على تحصيل ما يحق للدائرة من أموال صدرت بشأنها قوانين وقرارات توجب تحصيلها.
- ضرورة وصول هذه التحصيلات كاملة إلى خزانة الدولة.

وتختلف أساليب الجباية من دولة إلى دولة أخرى باختلاف تشريعاتها وأحياناً تختلف داخل الدولة الواحدة بسبب تنوع الضرائب²، كما تختلف الجهة التي تقوم بتحصيل وجباية الإيرادات العامة باختلاف نوع الإيراد العام نفسه فهناك بعض أنواع الإيرادات العامة تتولى وزارة المالية تحصيلها أو مصالح وأجهزة تابعة لها، وهناك أنواع أخرى تتولى تحصيلها وجبايتها مصالح وأجهزة لا تتبع لوزارة المالية ولكن تستطيع أن تراقب تحصيل الإيرادات بواسطة موظفين تابعين لها³.

VII-4-1 - الإثبات :

وهو الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي⁴، فهي إذا تلك المرحلة التي ينشأ فيها حق الخزينة العمومية على الغيروي نفس الوقت تختلف هذه المرحلة حسب نوع أو طبيعة هذا الحق فقد يكون جبائياً ويخضع لقواعد الجباية المعروفة كالفعل المنشئ للضريبة وقد يكون متمثلاً في تصرف قانوني كبيع أراضي للمواطنين وما إلى ذلك من الحقوق التي تنشأ للخزينة على الأشخاص⁵، كما تعرف هذه المرحلة بتحديد الوعاء، ولها طابع مادي وآخر قانوني، فالماضي يقصد به تحديد المادة الخاضعة للضريبة "دخل، رأس مال، استهلاك..." ثم تقييمها، ويحدد التقييم بطريقة جزافية إذا لم يتجاوز رقم أعمال المكلف حد معيناً، وإذا زاد عن هذا الحد يخضع لأسلوب التقدير الحقيقي فيكون ملزماً بمسك محاسبة نظامية تكون مصحوبة بالوثائق التبوتية، أما بالنسبة لأصحاب المهن الحرة فإنهم يخضعون

¹ - سيروان عدنان ميرزا الزهراوي، "الرقابة المالية على تنفيذ الميزانية العامة في القانون العراقي"، الدائرة الإعلامية في مجلس النواب، بغداد 2008، ص: 50.

² - سيروان عدنان ميرزا الزهراوي، "المرجع نفسه"، ص: 50.

³ - خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، "مرجع سبق ذكره"، ص: 311.

⁴ - المادة 16 من القانون، "21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية"، المؤرخ في 15 أوت 1990.

⁵ - حسين صغير، "دروس في المالية والمحاسبة العمومية"، دار المحمدية العامة، 2001، ص: 133.

لأسلوب التصريح المراقب¹، أما من الناحية القانونية فيجب أن يكون هذا الحق مطابق للأحكام التشريعية والتنظيمية السارية المفعول².

VII-4-2- التصفية:

ففي هذه المرحلة يتم حساب المبلغ المستحق للدفع للدولة، فبعد تحديد وتقدير الوعاء يتم حساب قيمة الضريبة غالبا ما يتم إثبات وتصفية الإيرادات العمومية في وقت واحد، وقد تطرقت إلى ذلك المادة 17 من قانون المحاسبة العمومية الجزائري " تسمح التصفية للإيرادات بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي والأمر بتحصيلها"³، فيتم إثبات وتصفية الإيرادات الضريبية من طرف أعوان المصالح الجبائية ومن طرف المدينين بأنفسهم (التصريحات المراقبة في مجال الرسم على القيمة المضافة أو الضريبة على الأرباح...) كما أن بعض الإيرادات لا تتطلب تدخل الأمرين بالصرف أو غيرهم من الأعوان العموميين لإثباتها وتصفياتها وكذا الأمر بتحصيلها مثل الغرامات والعقوبات المحكوم بها لصالح الهيئات العمومية⁴.

VII-4-3- الأمر بالتحصيل :

إن الأمر بالتحصيل من صلاحيات الأمرين بالصرف وحدهم، وحسب طبيعة الديون المثبتة والمضافة لصالح مختلف الهيئات العمومية فإن أوامر تحصيلها تتخذ عدة أشكال: (جدول جبائي بالنسبة للضرائب المباشرة، إشعار بإجراءات التحصيل بالنسبة للضرائب غير مباشرة، إيرادات أملاك الدولة في حالة عدم تسديدها المباشر مستخرج من حكم قضائي بالنسبة للغرامات، والتعويضات...)، أو أي سند آخر يمكن اعتباره قانونا أمرا بالتحصيل، وفي الحالات التي لا يوجد فيها شكل خاص لأمر التحصيل، فإن الأمرين بالصرف يصدران أوامر تسديد أو استرداد Ordres de versement ou de reversement لاسترجاع مبالغ مدفوعة بدون وجه حق أو زائدة عن المستحق على سبيل المثال) كما أنهم يصدران سندات إيرادات Titre de recettes بالنسبة للديون المسددة مباشرة من قبل المدينين حيث تمكن هذه السندات المحاسبين من الحسم الميزاني للمبالغ المحصلة وتقييدها في حساباتهم⁵.

¹ - يلس شاوش بشير، المالية العامة المبادئ العامة وتطبيقاتها في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، 2013، ص: 229.

² - محمد مسعي، " المحاسبة العمومية"، دار الهدى للطباعة والنشر، 2003، ص: 63.

³ - المادة 17 من القانون، "21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية"، المؤرخ في 15 أوت 1990.

⁴ - محمد مسعي، "مرجع سبق ذكره"، ص: 63-64.

⁵ - محمد مسعي، "المرجع نفسه"، ص: 64.

VII-4-4- التحصيل :

يتم تحصيل الضريبة من خلال كشف اسمي (الورد) يتضمن اسم الممول ومبلغ الضريبة المستحقة فإن الضريبة تكون مباشرة أما إذا كان تحصيل وجباية الضريبة يتم بأي أسلوب آخر بخلاف الكشف الاسمي (الورد) فإن الضريبة تصبح غير مباشرة¹، وتجدر الإشارة أيضا إلى حالة الديون ذات الطابع الاستثنائي الناتجة عن تنفيذ الأحكام والقرارات القضائية لصالح الهيئات العمومية (عقوبات مالية، تعويضات...) أو قرارات وزير المالية الصادرة ضد بعض المدينين لتلك الهيئات (محاسبين عموميين، مقاولين، موردين...) لمطالبتهم بدفع بواقي الحساب، حيث أن تحصيلها يتم عن طريق التكفل، المباشر بتلك الأحكام والقرارات².

وبصفة عامة تحصيل العائد الضريبي إلى خزينة الدولة يتم وفقا للأصول والقواعد المقررة قانونيا حيث يترك للدوائر المالية، أمر اتخاذ التدابير والإجراءات القانونية لجمع إيرادات الضرائب، فالتشريع الضريبي يحدد عادة بالإضافة إلى الوعاء الضريبي ومعدلها والمدة التي يجب أن تدفع خلالها هذه الضريبة والامتيازات التي تتمتع بها الإدارة الجبائية لتأمين دخول الأموال إلى الخزينة، وهناك أكثر من شكل لجباية الضرائب منها³:

- **التحصيل المنتظم:** وبموجبه يتم العمل بإعداد جداول مهياة من قبل الإدارة الجبائية، تتضمن قائمة أسماء المكلفين ومكان الضريبة ومبلغها ونزعها والمستندات تقررت بموجبها.
- **التحصيل الطوعي أو الإرادي:** يتم التحصيل الضريبي وفقا لهذه الطريقة دون الحاجة إلى صدور جداول يقوم المكلف بنفسه بتوريد الضرائب المستحقة عليه للدوائر الجبائية، مثل الضريبة على القيمة المضافة التي تحصل كل ثلاثة أشهر.
- **التحصيل بالعودة إلى المنبع:** وبحسب هذه الطريقة يقوم الغير بدفع الضريبة إلى الإدارة المالية نيابة عن المكلف، وأكثر الضرائب حجزا من المنبع هي ضريبة الرواتب والأجور، حيث يقوم صاحب العمل سواء كان شخصا خاصا أو معنويا بتوريد الضريبة إلى الدوائر المعنية وفق للقوانين والقواعد المنظمة.

¹ - سعيد عبد العزيز عثمان، المالية العامة مدخل تحليلي معاصر، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص: 143.

² - محمد مسعي، "مرجع سبق ذكره"، ص: 65.

³ - عبد الخالق صيودة، "العلاقة بين الإدارة المحلية والإدارة الجبائية"، مقال منشور بالمجلة الجزائرية للمالية العامة، جامعة تلمسان المجلد رقم 02، العدد رقم 02، ديسمبر 2012، ص: 147-148.

- الجباية بواسطة لصق الطابع: حيث تستوفي الضريبة عن طريق استعمال ورقة مدفوعة من فئات مختلفة أو إلصاق طوابع خاصة منفصلة.
- التحصيل الجبري: إذا تخلف المدينون عن التسديد بعد استنفاد إجراءات التحصيل الودي يتعين على المحاسبين العموميين الشروع في تطبيق إجراءات التحصيل الجبري وتتمثل في جعل أوامر تحصيل إيرادات تنفيذية من طرف الأمرين بالصرف المصدرين لها وذلك بطلب من المحاسبين العموميين المتكفلين بها، وتسمى أوامر التحصيل هذه بالبيانات التنفيذية Etats exécutoires، فيرسل المحاسبون البيانات التنفيذية إلى قابضي الضرائب بمحل إقامة المعنيين للتكفل بها ثم تحصيلها تحت مسؤولياتهم وذلك باتخاذ إجراءات المتابعة ضدهم، وتبدأ عادة المتابعات بتنبيه رسمي Commandement يبلغ قانونا إلى المدين، قبل اتخاذ تدابير التنفيذ الأخرى والتي تتمثل خاصة في الحجز من البيع¹.

¹ - محمد مسعي، "مرجع سبق ذكره"، ص: 67-68.

المحور الثامن: الإصلاح الجبائي

ان الإصلاحات الجبائية في الجزائر تندرج ضمن سلسلة الإصلاحات الاقتصادية الكبرى التي قامت بها لتصحيح الاختلالات الهيكلية التي خلفتها الازمة النفطية السلبية لسنة 1986، حيث قامت بتشكيل لجنة اللجنة الوطنية للإصلاح الضريبي منذ مارس 1987، وقد قدمت تقريرا تفصيليا حول النظام الضريبي السائد آنذاك وإجراءات إصلاحه سنة 1989، وهو الذي يعتبر اصلاح جذري مس النظام الضريبي، يتماشى مع النظم الجبائية الدولية، رغم انه كانت هناك تدابير جبائية منذ الاستقلال ولا زالت قائمة لحد الساعة التي تقررهما مختلف قوانين المالية السنوية او التكميلية، خاصة الأوامر الجبائية لسنة 1976/09 ديسمبر المتعلقة بالرسم على رقم الاعمال، حقوق الطابع، قانون التسجيل ، قانون الضرائب غير المباشرة والقانون 1979/07/21 المتضمن قانون الجمارك. كانت تعتمد الضرائب العادية بالدرجة الأولى على الضرائب على الأجور وضرائب على الانفاق.

جاءت هذه الإصلاحات تطبيقا لاتفاق واشنطن 1989 الذي نص على التحكم في عجز الميزاني العامة إعادة هيكلة الدعم العمومي والانفاق الاجتماعي على وجه الخصوص، القيام بإصلاح ضريبي معتدل. نفس الشيء اكدت عليه اتفاقية الجزائر مع صندوق النقد الدولي (الإصلاح الضريبي، التحكم في حجم تدخل الدولة وفي عجز الميزانية، تخفيض الانفاق العام. وأخيرا الجلسات الوطنية للإصلاح أواخر جويلية 2020

VIII-1- النظام الجبائي قبل الإصلاحات :

لقد استمرت السياسة الجبائية تسيروا وفق التشريعات الجبائية الفرنسية بعد الاستقلال مع العمل على تأمين الموارد المالية الكافية لتمويل الميزانية العامة ومن تم الاقتصاد الوطني، فكانت تعتمد على الجبائية العادية متمثلة في الضرائب على الرواتب والأجور بالدرجة الأولى (الاقتطاع من المصدر) والضرائب على الانفاق خاصة على السلع الكمالية والرفع من الحقوق الجمركية، خلال هذه المرحلة بدأت الجبائية البترولية تعرف تحسنا في مساهمتها خاصة سنة 1967 وهي بداية مسار المفاوضات لاسترجاع الثروات الوطنية بقيمة 0,89 مليار دج و 1,13 مليار دج سنة 1968، ونتيجة لتأميم قطاع المحروقات في الجزائر وارتفاع في أسعار المحروقات في السوق الدولية للنفط، كما تم تنصيب لجنة وزارية 1969 لضبط

النظام الجبائي، واستمر الوضع على ذلك الحال، كما شهدت هذه الفترة صدور بعض التشريعات الجبائية تمثلت في¹:

- ❖ الامر 101/76 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
- ❖ الامر 102/76 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون الرسم على رقم الاعمال
- ❖ الامر 103/76 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن حقوق الطابع
- ❖ الامر 104/76 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة
- ❖ الامر 105/76 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون التسجيل
- ❖ القانون 07/79 المؤرخ في 1979/07/21 المتضمن قانون الجمارك
- ❖ أقر الامر 101/76 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ثلاثة ضرائب الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية بموجب المادة الأولى منه، والضريبة على أرباح المهن غير التجارية بموجب المادة 54، الضريبة على المرتبات العمومية والخاصة والتعويضات والرواتب والأجور بموجب المادة 141.²
- ❖ أقر الامر 102/76 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون الرسم على رقم الاعمال، الرسم الوحيد على الانتاج TUGP، بموجب المادة الأولى، الرسم الوحيد الإجمالي المفروض على تأدية الخدمات TUGPS بموجب المادة 98، تناول الجزء الثالث من القرار بداية من مادته 126 الرسوم لوحيدة الخاصة وتنقسم الى قسمين: الرسم السنوي الإجباري المفروض على عقود التأمين والريوع العمرية وهو رسم سنوي اجباري على التأمين (عقود التأمين البحري، الريوع العمرية، الحوادث البدنية، الاخطار المادية، عقود التأمين عن الاخطار الفلاحية، ضد الحرائق،....)، أما الثاني فهو الرسم البلدي المفروض على الملاهي بموجب المادة 138، هو رسم يحصل لفائدة البلديات على الملاهي والتسلية يضم كل المؤسسات التي تقدم عروض مسرحية او تمثيلية، تسليات او تظاهرات بكل أنواعها مجموعات صوتية، سيرك،...³

¹ - رجاء أحمد، النظام الضريبي الجزائري تقيم الأداء وتحديات المرحلة المقبلة، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص:60.

² - يمكن مراجعة الامر 101/76 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجريدة الرسمية رقم 102 صادرة بتاريخ 1976/12/22 لمعرفة الوعاء، النسب، الإعفاءات، نظام الدفع وكل المعلومات المتعلقة بهذا النوع من الضرائب

³ - يمكن مراجعة الامر 102/76 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون الرسم على رقم الاعمال، الجريدة الرسمية رقم 103 صادرة بتاريخ 1976/12/26 لمعرفة الوعاء، النسب، الإعفاءات، نظام الدفع وكل المعلومات المتعلقة بهذا النوع من الضرائب.

❖ الامر 103/76 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون الطابع ويقصد به حسب نص القرار هو الضريبة المفروضة على جميع الأوراق المخصصة للعقود المدنية والقضائية وللمحركات التي يمكن أن تقدم للقضاء كدليل منها العقود الخاضعة للطابع الحتمي وتشمل جميع الأوراق التي تستعمل للعقود والمحركات سواء كانت عمومية او خاصة (عقود وأحكام المحكمة، الشرطة، عقود كتاب الضبط والمدافعين لدى المحاكم، لعقود العرفية، السجلات،....)، طابع الأوراق القابلة للتداول وغير القابلة للتداول وتخص (السندات لأول والحوالات والسفاتج، وأذونات الصرف واوامر الدفع والسندات الأخرى القابلة للتداول او التجارة ،.....)، طابع المخالصات وتفرض على الوثائق العرفية التي تبين ابراء وتسديد وأداءات لمبالغ ، طابع الإعلانات ، طابع عقود النقل، طابع رخص الصيد، طابع جواز السفر، طابع بطاقة التعريف والإقامة، الرسوم المتعلقة بقيادة السيارات وبالإجراءات الإدارية. **(في مجموعها**

10 ضرائب¹

❖ الامر 104/76 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، هي ضرائب تحصل لفائدة الدولة والجماعات المحلية وتضم الرسم على الاستهلاك حسب المادة 02 منه على الكحول وخمور وغيرها من المشروبات المماثلة، التبغ والكبريت والمنتجات البترولية والمصنوعات من الذهب والفضة والبلاتين، البارود الديناميت، والمتفجرات، السكر الغلوكوز المستعمل في صناعية المشروبات، رسم الذبح والرسم الإضافي لرسم الذبح، الرسم النوعي الاضافي لدعم الأسعار، **(في مجموعها 09 ضرائب²)**

❖ الامر 105/76 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون التسجيل حسب المادة 03 انه يطبق الرسم الثابت على العقود التي لا تثبت نقل الملكية او حق الانتفاع او التمتع لمدة الحياة او لمدة غير محددة لأموال منقولة وعقارية، بصفة عامة يطبق هذا الرسم على جميع العقود الأخرى التي تقدم طوعية لإجراءات التسجيل حتى ولو كانت معفاة منها (الإيجارات، مبادلة العقارات، القسمة، الربوع، الشركات نقل الملكية، العقود العمومية والعقود العرفية، الوصية، عقود نقل الملكية عن غير الوفاة او بالوفاة العقود الجبائية...³

¹ - الامر 103/76 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون الطابع، الجريدة الرسمية رقم 39 صادرة بتاريخ 1977/05/15 لمعرفة الوعاء،

النسب، الإعفاءات، نظام الدفع وكل المعلومات المتعلقة بهذا النوع من الضرائب

² - الامر 104/76 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، الجريدة الرسمية رقم 70 صادرة بتاريخ 1977/10/02 لمعرفة الوعاء، النسب، الإعفاءات، نظام الدفع وكل المعلومات المتعلقة بهذا النوع من الضرائب

³ - الامر 105/76 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون التسجيل، الجريدة الرسمية رقم 81 صادرة بتاريخ 1977/12/18 لمعرفة الوعاء،

النسب، الإعفاءات، نظام الدفع وكل المعلومات المتعلقة بهذا النوع من الرسوم

❖ القانون 07/79 المؤرخ في 1979/07/21 المتضمن قانون الجمارك والذي يحدد كيفية فرض الرسوم الجمركية، حيث يفرض الرسم الجمركي على كل السلع والبضائع التي تعبر الحدود الجمركية للدولة عند دخولها أو خروجها سواء برا أو جوا أو بحرا، وعليه فإن الواقعة المنشئة للرسم الجمركي تتمثل في اجتياز السلعة أو البضاعة الحدود¹.

وفي سنة 1987 تم تعديل معدل الرسم على الأرباح الصناعية والتجارية والذي كان 50% سنة 1986 إلى 55% لغرض رفع الحصيلة الجبائية لتعويض النقص الناتج عن نظرا أسعار البترول نذكر كذلك من بين التعديلات لسنة 1984 بعض الإعفاءات بالنسبة للضريبة على دخل الشركات - إعفاء المؤسسات المتواجدة في المناطق المحرومة من الأرباح الصناعية والتجارية لمدة خمس سنوات، الإعفاء الكلي للحرفيين من دفع الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية لمدة عامين أما بالنسبة للضريبة على دخل الشركات الأجنبية تم رفع معدلها من 4% إلى 6% في نفس السنة إن النظام الجبائي الجزائري شهد عدة تعديلات من خلال تخفيض أو زيادة نسبة معدل الإخضاع الجبائي وفي بعض الأحيان الإعفاء الكلي من الضريبة، كانت هذه التعديلات كسياسة جبائية فصد تحقيق أهداف اقتصادية، اجتماعية وسياسية كذلك².

VIII-2- أسباب الإصلاح الجبائي:

هناك عدة أسباب أدت الى الإصلاحات الجبائية في الجزائر منها الاقتصادية، الاجتماعية، السياسية وحتى الدولية (ضغط المؤسسات الدولية)، يمكن تلخيص أهمها في النقاط التالية

- أزمة النفط لسنة 1986 وما نتج عنها من تراجع في المتغيرات الاقتصادية (تراجع معدل النمو المديونية 20.6 مليار \$ يفق 32% من الناتج الداخلي الخام، عجوزات في الميزانية العامة وميزان المدفوعات، ...
- نظام ضريبي معقد (كثرة القوانين الجبائية، وعدم استقرارها) وعدم مرونته كإلغاء الضرائب الفلاحية سنة 1976 بموجب قانون الثورة الزراعية واسترجاعه سنة 1984.
- ارتفاع معدل الضغط الضريبي نظرا لتعدد الضرائب وارتفاع معدلاتها الذي فاق 45% سنوات الثمانينات، الضرائب على أرباح الشركات 55%، وغيرها من الاقتطاعات النسبية التي كان معمول بها

¹ - عبد الهادي مختار، مرجع سبق ذكره، ص: 95.

² - بومدين بكريتي، المرجع سبق ذكره، ص: 112.

- التهرب والغش الضريبي نظرا لما كان يمتاز به النظام الجبائي من تعقيدات وارتفاع المعدلات وعدم العدالة الضريبية كالضرائب المباشرة كانت معظمها نسبية وغير تصاعدية، الاقتطاع من المصدر تقتصر على بعض المداخل دون الأخرى
- ضعف أداء الجهاز الإداري ومصالح الرقابة الجبائية

VIII-3- أهداف الإصلاح الجبائي:

- رفع الحصيلة الجبائية من خلال توسيع الوعاء الضريبي الحرص على ان تكون الضرائب أكثر عدالة من خلال اللجوء الى الضرائب التصاعدية، وتخفيف الضغط الجبائي، الفصل بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين من خلال الضرائب على الدخل والضرائب على أرباح الشركات.
- الفصل بين الجبائية العامة للدولة وللجماعات المحلية.
- إحلال الجبائية العادية محل الجبائية البترولية بعدما اثبتت أزمت أسعار النفط المتعاقبة ان الاقتصاد الجزائري مرهون بعوائده لذلك لابد من البحث عن موارد إضافية لتعويض التراجع الحاصل في الموارد العمومية بما يضمن استدامة مالية واقتصادية.
- عقلنة منح الامتيازات الجبائية لدعم القطاعات المنتجة.
- إعادة تأهيل موظفي الإدارة الجبائية وإعادة النظر في معايير الانقاء والتوظيف، لأنها تعد من المؤسسات المتأخرة في استقطاب الكفاءات
- العمل على رفع الوعي الجبائي لدى المكلف لخلق الثقة بينه وبين الادارة من خلال الحملات التحسيسية.
- عصنة الإدارة الجبائية وتبسيط النظام الجبائي
- توسيع الوعاء الضريبي وتخفيض معدلاته

VIII-4- مجالات الإصلاح الضريبي في الجزائر:

لقد جاء الإصلاح الضريبي بالفصل عن الضرائب على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين بالنسبة للضرائب المباشرة، وتجميع الضرائب على الانفاق في ضريبة واحدة بالنسبة الى الضرائب غير المباشرة.

VIII-4-1- الضرائب المباشرة:

1. جاءت هذه الضرائب المباشرة بموجب قانون المالية لسنة 1991 رقم 36/90 المؤرخ في 1990/12/31 حيث نص على خلق الضريبة على الدخل الإجمالي تخص الأشخاص الطبيعيين وهي ضريبة سنوية وحيدة تفرض على جميع مداخيل الافراد الصافية بعد طرح كل الأعباء التي

تحددها التشريعات والقوانين، وهي ضريبة تصريحية وتطبق وفق جدول تصاعدي مراعاة للقدرة التمويلية للمكلف.

2. الضريبة على أرباح الشركات: حيث تنص المادة رقم 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على تأسيس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 وتسمى بالضريبة على أرباح الشركات، وهي ضريبة نسبية تفرض وفق ضريبة ثابتة، سنوية، تصريحية تدفع وفق ثلاثة أقساط بمعدل عادي 42% والمعدل المخفض 05% على الأرباح المعاد استثمارها.

3. الرسم على النشاط المهني: أنشئ هذا الرسم في بموجب قانون المالية لسنة 1996، بحيث عوض الرسمين (الرسم على النشاط الصناعي والتجاري TAIC والرسم على النشاط غير التجاري) ويمكن حسابه على مجمل المبيعات المحققة في الجزائر من طرف المكلفين الذين يمارسون نشاطا تجاريا أو صناعيا أو غير تجاري، وهي ضريبة تحصل لفائدة الجماعات المحلية، وتقدر نسبته بـ 2% ويتم توزيع نتائج حصيلته، الولاية 0.59% والبلدية 1.30% وحصصة الصندوق المشترك للجماعات المحلية 0.11% ويمكن أن يرتفع معدله إلى 3% فيما يخص رقم الأعمال الناتج عن نشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب، ويتم توزيعه على الولاية بنسبة 0.88% والبلدية 1.96% والصندوق المشترك للجماعات المحلية 0.16%.

4. الرسم العقاري: أنشئ هذا الرسم في بموجب قانون المالية لسنة 1991 أسس في بداية أمره بموجب الامر 67-86 المؤرخ في 02 جوان 1967 وكان يفرض على العقارات المبنية فقط، وبموجب الإصلاح الضريبي أصبح يفرض على العقارات المبنية وغير المبنية حسب القيمة الإيجارية والتي تختلف حسب المناطق، والسماحة ونوعية العقار مبني أو غير مبني وتعود حصيلته الجبائية كليا للبلديات.

5. ضرائب أخرى: هناك عدة ضرائب مباشرة أخرى تم انشاؤها خلال الفترة:

- الضريبة على الأملاك
- الدفع الجزافي التي تم تعويضها لاحقا (المواد 208-218) من قانون المالية لسنة 1991
- بالضريبة الجزافية الوحيدة
- رسم التطهير

VIII-4-2- الضرائب غير المباشرة:

تتضمن هذه الضرائب مجموعة من الرسوم غير المباشرة، أهمها الرسم على القيمة المضافة، والرسم الداخلي على الاستهلاك، والرسم على المنتجات البترولية، إضافة إلى الضرائب على رأس المال والمتمثلة أساسا في حقوق التسجيل وحقوق الطابع.

1- الرسم على القيمة المضافة: أنشئ هذا الرسم بموجب قانون المالية لسنة 1992 ودخل حيز التطبيق بداية من 01 أبريل 1992 ليجمع الرسم الوحيد على الانتاج TUGP، بموجب المادة الأولى، الرسم الوحيد الإجمالي المفروض على تأدية الخدمات TUGPS، بالإضافة إلى الرسم على العمليات البنكية والتأمينات الذي تم الغاؤه بموجب الامر 03/94 المؤرخ في 31/12/1994 المتعلق بقانون المالية لسنة 1995، هو ضريبة على الانفاق يتحمل عبئها المستهلك النهائي تخضع لها كل نشاط صناعي أو تجاري أو حرفي أو خدمي، شهدت معدلاته عدة تعديلات كان آخرها بموجب قانون المالية لسنة 2017 ليصبح المعدل العادي 19% والمعدل المخفض 09%، من الناحية الجبائية يتم التصريح به قبل 20 من الشهر الموالي.

تضمن في بدايته بموجب قانون المالية لسنة 1992 أربع معدلات:

- المعدل المخفض الخاص 07%.

- المعدل المخفض 13%

- المعدل العادي 21%

- المعدل المضاعف 40%.

وتم الغاء المعدل المضاعف بموجب قانون المالية لسنة 1995 والإبقاء على ثلاثة معدلات فقط، وتم تخفيض المعدل المخفض من 13% الى 14% بموجب قانون المالية لسنة 1997، وكذلك تم تعديله مجددا بموجب قانون المالية لسنة 2001 بنسبة 07% للمخفض الخاص، و17% للمعدل العادي وإلغاء المعدل المخفض الذي كان 14%.

2- الرسم الداخلي على الاستهلاك: أنشئ بموجب قانون المالية لسنة 1992، يطبق هذا الرسم على المنتجات الواسعة الاستهلاك والمضرة بالصحة والتي ينتج عنها اثار سلبية، التبغ، الكبريت، الجعة.

3- الرسم على المنتجات البترولية: وهو الرسم يطبق على المنتجات البترولية والمماثلة لها سواء المستوردة والمحصل عليها في الجزائر، ويعود موارد هذا الرسم لصالح ميزانية الدولة، وتختلف

قيمة الرسم حسب المواد المحددة في قانون الرسم على رقم الأعمال وتستثنى منه المواد البترولية الموجهة للتصدير

- 4- حقوق الطابع: فهي الرسوم المفروضة على التداول المعاملات المدفوعة في شكل طوابع جبائية أو الدمغة وتحدد مبالغ هذه الحقوق في الجزائر حسب قانون الطابع، هو الضريبة المفروضة على جميع الأوراق المخصصة للعقود المدنية والقضائية وللمحركات التي يمكن أن تقدم للقضاء كدليل وعلى سبيل المثال ارتفع حق الطابع لجواز السفر، رخص الصيد، بطاقة التعريف، بطاقة التعريف المهنية، قسيمة السيارات، طابع السجل التجاري، طابع الأوراق التجارية، طابع المخالصات الخاص بالسندات بكل أنواعها، يحصل هذا الرسم كليا لفائدة ميزانية الدولة.
- 5- حقوق التسجيل: وتمس مجموعة العقود التي تجري عليها عملية تسجيل مثل العقود الرسمية والقضائية المتضمنة، القرارات النهائية للعقود الإدارة وعقود نقل الملكية وحقوق الانتفاع بالمنقولات أو العقارات والتنازل عن حقوق الإيجار، وتأسيس، تأجيل، تحويل أو حل الشركات، يحصل الرسم لفائدة ميزانية الدولة ومن أمثلتها (التحويلات لكامل الملكية، التنازل أجزاء منها فقط، تحويل الانتفاع للأمالك العقارية وإيجارات، القسمة، نقل الملكية عن طريق الوفاة، الهبات، مبادلة الأملاك العقارية،...).

VIII-3-4- أهم التعديلات التي جاءت في قوانين المالية الأخيرة:

من أجل الحفاظ على التوازنات المالية الكبرى من خلال التدابير التي تهدف إلى تبسيط إجراءات ومواصلة في الإصلاحات الجبائية فرض الضريبة وتحسين الإيرادات الجبائية والتحكم في استيراد السلع والخدمات وترقية الاستثمار حيث تضمنت خصوصا

- الغاء بعض الضرائب والرسوم
- أحداث الضريبة الجزافية الوحيدة
- تعزيز لضمانات الممنوحة للمكلفين
- انشاء المحركات الجبائية بالنسبة للمكلفين التابعين لمديرية كبريات المؤسسات بموجب قانون المالية 2012
- وضع جباية ملائمة لتشجيع الاستثمار والتشغيل
- إعادة جدولة الديون الجبائية

- توطيد العلاقة بين المكلف والإدارة الجبائية من خلال رقمنة مختلف الخدمات وإدخال التقنيات الحديثة في المعاملات الجبائية.
- اعتماد سياسة العفو الجبائي كإجراء لتحصيل الديون الجبائية
- تعديل في الضريبة العقارية بموجب قانون المالية لسنة 2017: و2018 بنسبة 05% من الفاض المحقق عن تنازل العقار المبنية او غير المبنية 7% ، من مبلغ الإيجار الإجمالي، بالنسبة للمداخل المتأتية من إيجار السكنات ذات الاستعمال الجماعي، 10% - . ، من مبلغ الإيجار الإجمالي، بالنسبة للمداخل المتأتية من إيجار السكنات ذات الاستعمال الفردي، 15% - . ، من مبلغ الإيجار الإجمالي، بالنسبة للمداخل المتأتية من إيجار المحلات ذات الاستعمال التجاري أو المهني. كما تطبق أيضا معدل 15% ، محررة من الضريبة عندما يتم تأجير عقار ذو استعمال سكني لفائدة شركات.
- الرسم على القيمة المضافة: بموجب قانون المالية لسنة 2017: بإضافة 02% 9% و 19% بالنسبة للتجارة الالكترونية على السلع والخدمات هي الأخرى 19% بموجب قانون المالية لسنة 2020.
- اعفاء الأجر الذي لا يتعدى 30000 دج من الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الاجور قانون المالية التكميلي 2020.
- إعادة جدولة الديون الجبائية بموجب قانوني المالية 2015/2017، بالنسبة للمؤسسات مهما كان نشاطها ونظامها الجبائي التي تواجه صعوبات مالية من خلال مسح كلي للغرامات، باستثناء الغرامات التي تم فرضها نتيجة لاستخدام الطرق التدليسية او الديون التي لاتزال محل نزاع قضائي او المؤسسات التي استفادت 2012 مثلا من قبل ولم تحترم جداول الدفع.
- توسيع وعاء ها وتبسيط إجراءات المتعلقة بالدفع والتصريح 05% للإنتاج وبيع السلع ، 12% لباقي الأنشطة ارسال التصريح التقديري إلى غاية 30 جوان بدلا من فبراير.
- تعديل في رخص البناء ذات الاستعمال السكني بين 3000 دج و75000 دج وذات الاستعمال الصناعي والتجاري بين 75000 دج و225000 دج. (قانون المالية 2017).
- إعادة النظر في مبلغ قسيمة السيارات سنة 2016، وحقوق الطابع الخاص بجواز السفر ليرفع الى 6000، 12000 ، 25000 للجواز الاستعجالي، وبموجب قانون المالية لسنة 2021 تم تخفيض قيمة الرسم على جواز السفر الى 10000 دج بدلا 12000 دج. تخصيص منه 800 دج الصندوق الخاص للتضامن الوطني..، كذلك حقوق اصدار رخصة السيافة البييومترية 1000 دج بدلا من 500 دج، وحقوق على السيارات عند خروجها الحدود لوطنية تتراوح بين 500 و12000 دج
- الضريبة على أرباح الشركات: تم تعديلها بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2015 ليشمل ثلاثة معدلات 19%، لأنشطة إنتاج السلع، 23% النسبة لأنشطة البناء والأشغال

العمومية والري، كذا الأنشطة السياحية والحمامات باستثناء وكالات الأسفار، 26% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

- ارتفاع الضريبة على الدخل الإجمالي إلى 15% بدلا من 10% على الأرباح الموزعة قانون المالية 2018
- تعديل معدل الرسم على المنتجات البترولية بالنسبة للمركبات مما سمح بتحصيل حوالي 61 مليار دج
- زيادة في الرسوم على المواد التبغية والكحولية 2021-2018-2020 وتخصيص الزيادة إلى صندوق مكافحة السرطان، الصندوق الوطني للتضامن الوطني،
- تحسين مناخ الاستثمار بموجب القانون 09/16 المؤرخ في 03 أوت 2016 الذي قام بتبسيط وتسريع إجراءات الحصول على الامتيازات الجبائية كعدم الموافقة من طرف المجلس الوطني للاستثمار (الاعفاء من الحقوق الجمركية بالنسبة للسلع المستوددة التي تدخل ضمن الاستثمار، ر ق م، التخفيض في مبلغ الاتاوة قد يصل إلى 90%، حقوق التسجيل والاشهار العقاري، 10 سنوات من الرسم العقاري على الملكيات التي تدخل ضمن الاستثمار، و 03 سنوات من ض أش، رن مهني.
- تخفيض في نسبة الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأجور
- رقمنة الإدارة الجبائية: فرضت التكنولوجيات الحديثة وثورة المعلومات إلى استخدام الوسائل الالكترونية والعصرية من أجل تحسين الخدمات المقدمة للمكلف وتبسيطها وإنشاء قاعدة بيانات وكانت أول انطلاقة من خلال إنشاء الموقع الرسمي للمديرية العامة سنة 2009 وتم تغذية الموقع بعدة نوافذ تتضمن أهم التعديلات الجبائية، والمنشورات ارساليات المديرية والقوانين الجبائية والمالية ومختلف التوجيهات والارشادات وتحميل كل الوثائق الجبائية.
- طلب رقم التعريف الجبائي من خلال تقديم الطلب الكترونيا ومتابعته
- مخرجات الجلسات الوطنية للإصلاح الجبائي أواخر جويلية 2020:

تضمن 04 محاور أساسية – تحسين الحصيلة الجبائية

- رقمنة الإدارة الجبائية
- ادماج الاقتصاد الموازي ضمن الاقتصاد الوطني
- مكافحة التهرب والغش: من أكبر التحديات التي تواجه الحصيلة الجبائية الذي يفوق 2% من الناتج الداخلي وعليه أصبح المستفيدون من الامتيازات الجبائية استغلال هذه القنوات للتخلص من دفع الضرائب لذلك لابد من مراقبة هذه التخفيضات والامتيازات بما انها أصبحت تكلف مبالغ مالية ضخمة من أجل إضفاء الشفافية في تسييرها وهناك عدة دول من تبنت فكرة طرح ملحق يتضمن النفاق الضريبي على المجالس النيابية، وأكد مختلف قوانين المالية

على ضرورة استرجاع النفقات الجبائية في حالة عدم التقيد بشروط الاستفادة منها وفرض غرامات مالية كشراء استثمارات معفية من الضرائب لغرض المضاربة في السوق نظرا لغياب الرقابة على صرف هذه النفقات الجبائية .

- فرض التعاملات المالية الالكترونية بدلا من السيولة الجاهزة
- انشاء هيئة لمراقبة والتدقيق
- ربط الإدارة الجبائية عن طريق نظام معلوماتي مع مختلف الادارات العمومية، والمصالح المالية
- توسيع قاعدة الاقتطاع من المصدر لاستحالة التهرب منها.
- ضبط التشريعات الجبائية وتفادي التعديلات المتكررة (توسيع الوعاء الضريبي وبمعدلات منخفضة).
- إعادة النظر في طرق منح الامتيازات الجبائية بما يضمن اكثر عقلنة في تسييرها واقتصارها على القطاعات المنتجة والتي توفر مناصب العمل.
- العمل على غرس الثقة بين الإدارة والمكلف من خلال مختلف الحملات التحسيسية وتنظيم اللقاءات وهذه من بين مخطط المديرية العامة للضرائب وكانت الانطلاقة من مدينة البليدة.

○ محاولة ادماج الاقتصاد الموازي في الاقتصاد الوطني:

أصبح هذا الاقتصاد ينافس الاقتصاد الرسمي والذي يرجع الى النمو الديموغرافي وارتفاع معدلات البطالة، وعدم مرونة المؤسسات مما يؤدي بأصحاب المشاريع تجسيد أفكارهم من قنوات الاقتصاد الخفي، التعقيدات والبيروقراطية وكثرة العلاقات الشخصية، انخفاض مستوى الدخل والأجور مقارنة بارتفاع مستويات التضخم، كثرة الاقتطاعات الجبائية والاجتماعية. التسريع في وتيرة رقمنة النظام وتحسين الظروف المهنية للموظف

عن طريق توجيه مهني القطاع غير الرسمي في قطاعات ومناطق معينة من اجل خلق توازن اقتصادي كالزراعة والسياحة مقابل امتيازات جبائية او اجارهم لمحلات تجارية في هذه المناطق، تخفيف إجراءات منح القروض والدعم لذوي المشاريع المبتكرة، انشاء مكاتب للصرف بدلا من المعاملات في السوق السوداء.

VIII-4-4- الإصلاحات الهيكلية:

بعد ضبط الإجراءات التشريعية للسياسة الجبائية في المرحلة الأولى جاء دور اصلاح وعصرنة الجهاز القائم على تنفيذ ومراقبة هذه السياسة وتبني هذه الإصلاحات من أجل تحسين الحصيلة الجبائية وأصبحت تستقطب الكفاءات بعدما كانت من الإدارات التي لا تستقطب الكفاءات بالإضافة الى

استخدام الأنظمة المعلوماتية والرقمنة في التسيير الجبائي، حيث اعتمد الإصلاح الهيكلي على أربع محاور "اهتمامات" أساسية (هيكلية الإدارة الجبائية، المورد البشري، وسائل التسيير، تحسين الخدمات المقدمة) حيث تم انشاء ثلاثة هياكل "المركز الجوّاري للضرائب CPI، مركز الضرائب CDI، مديرية الضرائب كبريات المؤسسات DGE"

1- مديرية كبريات المؤسسات DGE :

تم اقرارها بموجب قانون المالية لسنة 2002 الا انه تم تجسيدها سنة 2006 وهي تعمل على تسيير الملفات الجبائية للشركات البترولية وشبة بترولية والشركات الأجنبية التي ليس لها إقامة في الجزائر وكذا الشركات الجزائرية التي يفوق رقم اعمالها 100 مليون دج، الشركات البترولية وكذا الشركات الأجنبية التي ليس لها إقامة مهنية في الجزائر، هذه المديرية لها اختصاص وطني، ومن بين أهداف إنشائها هو التحكم بشكل أفضل في تسيير الملفات الجبائية المهمة، والمتمثلة في حجم نشاطات المكلفين بالضريبة من حيث الحصيلة الضريبية والتي تقارب نسبتها 70% من الإيرادات الجبائية

تتكفل مديرية كبريات المؤسسات فيما يخص المؤسسات الخاضعة لمجال اختصاصها بمهام الوعاء والتحصيل والرقابة والمنازعات الخاصة بالضرائب والرسوم الواقعة على عاتق الأشخاص الطبيعيين والمعنويين والمجمعات المشكلة بقوة القانون أو فعليا أو الكيانات مهما يكن شكلها القانوني ومهما يكن محل مؤسستها الرئيسي أو مديريتها الفعلية أو مقرها وتتكون من 05 مديريات فرعية¹:

- المديرية الفرعية لجباية المحروقات
- المديرية الفرعية للتسيير
- المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات
- المديرية الفرعية للمنازعات
- المديرية الفرعية للوسائل.

2- المركز الجوّاري للضرائب CPI :

يمثل إطلاق المركز الجوّاري للضرائب مرحلة الانتهاء من برنامج عصرنة هياكل الإدارة الجبائية وإجراءات تسييرها، الذي تم الانطلاق فيه سنة 2006 من خلال افتتاح مديرية كبريات المؤسسات ووضع حيز العمل بعد ذلك مراكز الضرائب. يعتبر المركز الجوّاري للضرائب مصلحة عملية جديدة للمديرية العامة للضرائب، مخصصة حصريا لتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من فئة واسعة

¹ - المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 327-06 المؤرخ في 24 سبتمبر 2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها الجريدة الرسمية رقم 59

ممثلة أساساً في المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، وكذا الأشخاص الذين يحققون مداخيل مهنية (الضريبة على الدخل الاجمالي التابعة لمكان وجود مسكنه)، وكذا الأشخاص الذين يحققون مداخيل عقارية. يهدف إنشاء المركز الجوازي للضرائب الذي يحل محل الهياكل المتواجدة حالياً (المفتشيات والقبضات) إلى ضمان تقديم أحسن خدمة نوعية للمكلفين بالضريبة وذلك من خلال تبسيط وتنسيق وعصرنة الإجراءات.¹، وتتكفل المراكز الجوارية بتسيير²:

- المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزافي.
 - المستثمرات الفلاحية.
 - الأشخاص الطبيعيين برسم الضريبة المفروضة على الدخل الإجمالي أو على الذمم المالية وكذا الرسوم المفروضة على ممتلكاتهم العقارية المبنية وغير المبنية.
 - المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والجمعيات أو أي تنظيم آخر برسم الضرائب أو الرسوم المفروضة على الأجور والرواتب المدفوعة، أو أي جزء آخر من نشاطهم الخاضع.
 - المؤسسات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات أو مراكز الضرائب برسم الضرائب أو الرسوم غير المتكفل بها من قبل الهياكل الجبائية التي تخضع لها.
- تختص المراكز الجوارية للضرائب في مجال الوعاء والتحصيل والرقابة والمنازعات بكل الضرائب والرسوم المستحقة على هذا الصنف من المكلفين بالضريبة

3- مركز الضرائب CDI:

تعتبر المراكز الضريبة مصلحة عملية جديدة تابعة لمديرية الضرائب، تختص حصرياً بتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة بالنسبة للمكلفين بالضريبة متوسطي الحجم. فهي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب، لها علاقة مباشرة فيما يتعلق بمركزة الإحصائيات وبرمجة المراقبة الجبائية والمنازعات التي تتجاوز رئيسها، وتشمل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين اللذين هم ملزمون بمسك محاسبة والقيام بالتصريحات اللازمة تتولى الإشراف على إدارة ملفاتهم الجبائية. كما مت تنظيم المصالح حسب نوع النشاط الاقتصادي مهن تجارية، مهن حرة، الاشغال العمومية العمومية، تجار الجملة³.

تصنف مراكز الضرائب تبعاً لمعيار عدد الملفات إلى ثلاثة:

¹ - سعيدي بن شهر، قمان مصطفى، قراءة في الإصلاحات الهيكلية للنظام الجبائي الجزائري، مقال منشور بمجلة الدراسات المالية والمحاسبية المتقدمة، جامعة الجلفة، المجلد رقم: 04، العدد رقم: 02، أكتوبر 2020، ص: 81.

² - قدي عبد المجيد، دراسات في علم الضرائب، مرجع سبق ذكره، ص: 289

³ - بللعا أسماء، مرجع سبق ذكره، ص: 97-98

1. لعدد الملفات أكثر من 8000 ملف؛

2. لعدد الملفات أكثر من 4000 إلى 8000 ملف؛

3. لعدد الملفات أقل من 4000 ملف.

يدخل ضمن اختصاصاته¹:

➤ المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الضريبي الحقيقي، والتي يتجاوز رقم أعمالها

السنوي مبلغ 300000000 دج

➤ الشركات غير الخاضعة لمديرية كبريات المؤسسات، والتي يتجاوز رقم أعمالها السنوي

مبلغ 300000000 دج

➤ المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزافي، والتي تختار الخضوع للنظام للضريبة

حسب النظام الحقيقي

وهو بذلك ينشط في مجالات الوعاء، والتحصيل، والرقابة الجبائية، والمنازعات، وكذا في مجال الاستقبال

والإعلام للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصه، وتمنح وثائق الإعفاء الخاصة بالرسم على القيمة

المضافة TVA، ولا تقتصر مهام هذه المراكز على هذا فقط بل تقوم بتعويض الحسوم المؤجلة المتعلقة

بالرسم على القيمة المضافة، وفائض المدفوعات في آجال معقولة.

تنظم مراكز الضرائب في ثلاث (3) مصالح رئيسية ومصلحتين (2) وقباضة²:

— المصلحة الرئيسية لتسيير الملفات

— المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث

— المصلحة الرئيسية للمنازعات

— مصلحة الاستقبال والإعلام

— مصلحة الإعلام الآلي والوسائل

— القبضاتة*.

¹ - قاسمي محمد، عصره الإدارة الجبائية ودورها في تفعيل السياسة الجبائية دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2006-2018، أطروحة

دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود، مالية وبنوك، جامعة البليدة2، ص: 214

² - المادة 21 من المرسوم التنفيذي رقم 327-06 المؤرخ في 24 سبتمبر 2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها

الجريدة الرسمية رقم 59

*- لمزيد من التفاصيل الدقيقة حول تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها (07 هياكل) راجع المرسوم التنفيذي رقم

327-06 المؤرخ في 24 سبتمبر 2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها الجريدة الرسمية رقم 59

الخاتمة:

لقد عرفت الجباية في القديم بدورها التمويلي فقط، خلال الفكر التقليدي حيث كانت حيادية يقتصر دورها على تمويل الخزينة العامة بالموارد المالية دون أي هدف آخر كما كان يقابله كذلك نفقات محدودة بما يتناسب ووظائف الدولة التقليدية، لكن حاليا أصبحت الجباية تلعب دورا بارزا في النشاط الاقتصادي وتعد من أهم الأدوات الفعالة التي تستخدمها في التدخل في عدة مجالات (اقتصادية) معالجة الأزمات الاقتصادية، تشجيع النشاطات الإنتاجية والاقتصادية، حماية الصناعات الوطنية ومعالجة العجز في ميزان المدفوعات"، اجتماعية "تحقيق العدالة الاجتماعية، مكافحة العادات السيئة في المجتمع، توجيه النسل... " سياسية ومالية).

وقد تناولت هذه المطبوعة أهم المحاور التي تعالج الاقتصاد الجبائي المحور الأول بمثابة محاضرة تمهيدية تضمنت التطور التاريخي للسياسة الجبائية عبر مختلف المدارس الاقتصادية، بالإضافة الى محاور أخرى كالسياسة الجبائية، أدواتها وأهميتها، النظام الجبائي ومؤشرات تقييم فعاليته وأهم التحديات التي تعيقه، أخيرا اختتمت بالإصلاحات الجبائية في الجزائر.

📖 قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية أو المترجمة إليها:

📖 الكتب:

- حسين صغير، "دروس في المالية والمحاسبة العمومية"، دارالمحمدية العامة، 2001.
- حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، 1999.
- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، 2005.
- خالد شحاتة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، الأردن، ط3، 2007.
- خبايا عبد الله، أساسيات في اقتصاد المالية العامة، دار شهاب الجامعة، الإسكندرية، 2009.
- خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، دار هومة للنشر والتوزيع، 2005.
- خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.
- زينب حسين عواض الله، "مبادئ المالية العامة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.
- سعيد عبد العزيز عثمان، المالية العامة مدخل تحليلي معاصر، الدار الجامعية، مصر، 2008.
- سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب (سياسات- نظم - قضايا معاصرة)، الدار الجامعية، مصر، 2007.
- سوزي عدلي ناشد، "أساسيات المالية العامة"، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، ط1، 2008.
- سيروان عدنان ميرزا الزهراوي، الرقابة المالية على تنفيذ الميزانية العامة في القانون العراقي، الدائرة الإعلامية في مجلس النواب، بغداد 2008.
- طارق الحاج، "المالية العامة"، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2009.
- عادل احمد حشيش، أساسيات المالية العامة، مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار الجامعة الجديدة للنشر الإسكندرية، 2005.
- عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، ج1، ط1، 2009.
- عبد الغفور إبراهيم أحمد، مبادئ الاقتصاد والمالية العامة، دار زهران، عمان، 2009.
- عبد الناصر نور، وآخرون، "الضرائب ومحاسبتها"، دار المسيرة، الأردن، ط2، 2012.
- عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مطبعة طبرين، دمشق- سوريا، الطبعة الثانية، 1978.
- فليح حسن خلف المالية العامة، عالم الكتب الحديث، الأردن، ط1، 2008.
- فوزي عطوي، فوزي عطوي، المالية العامة النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003.
- قدي عبد المجيد، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2011.
- قدي عبد المجيد، مدخل الى السياسات الاقتصادية الكلية ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.

- محرزى محمد عباس، "اقتصاديات الجباية والضرائب"، دار هومة للطباعة والنشر، ط2، 2004
- محمد خصاونة، المالية العامة: النظرية والتطبيق، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2014.
- محمد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامة، منشورات جامعة حلب، الجزء الأول، 1979
- محمد طاقة وهدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر، عمان، ساحة الجامع الحسيني، الطبعة الأولى، 2007.

- محمد عباس محرزى، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط4، 2010
- محمد عمر أبو عيدة، عبد الحميد محمد شعبان، تاريخ الفكر الاقتصادي، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، 2009

- محمد صغير بعلي، يسرى ابو العلا، "المالية العامة"، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003.
- محمد مسعى، "المحاسبة العمومية"، دار الهدى للطباعة والنشر، 2003
- مليكاوي مولود، أساسيات في الضريبة المحلية والدولية، دار هومة للنشر، 2018.
- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة للنشر والتوزيع، 2004.
- ياسر صالح الفريجات، المحاسبة في علم الضرائب، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2008
- يلس شاوش بشير، المالية العامة المبادئ العامة وتطبيقاتها في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، 2013.

كـ النصوص القانونية والتنظيمية:

- الامر 101/76 المؤرخ في 09/12/1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجريدة الرسمية رقم 102 صادرة بتاريخ 22/12/1976
- الامر 102/76 المؤرخ في 09/12/1976 المتضمن قانون الرسم على الأعمال، الجريدة الرسمية رقم 103 صادرة بتاريخ 26/12/1976
- الامر 103/76 المؤرخ في 09/12/1976 المتضمن قانون الطابع، الجريدة الرسمية رقم 39 صادرة بتاريخ 15/05/1977
- الامر 104/76 المؤرخ في 09/12/1976 المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، الجريدة الرسمية رقم 70 صادرة بتاريخ 02/10/1977
- الامر 105/76 المؤرخ في 09/12/1976 المتضمن قانون التسجيل، الجريدة الرسمية رقم 81 صادرة بتاريخ 18/12/1977

- القانون، "21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية"، المؤرخ في 15 أوت 1990.
- المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 24 سبتمبر 2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها الجريدة الرسمية رقم 59

كـ الرسائل والأطروحات الجامعية:

- بن عيسى إلهام، استدامة السياسة المالية في اقتصاديات الدول النفطية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص مالية وإدارة الأعمال، جامعة عين تموشنت، 2021.

- بوالحية عبد الحكيم، الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر ومتطلبات الاندماج في الاقتصاد الرسمي، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة قسنطينة، 2018.
- بوزيدة حميد، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004)، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006
- بوزيدة حميد، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004)، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006
- بومدين بكريتي، السياسة الجبائية وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الجزائر دراسة تحليلية خلال الفترة 1970-2014-دراسة تحليلية وقياسية-، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص تحليل اقتصادي، جامعة تلمسان، 2018.
- جلول حروشي، الضغط الضريبي في الجزائر 1993-1999، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص النقود والمالية، جامعة الجزائر، 2001.
- حموش خولة، فعالية النظام الجبائي في الحد من التهرب الضريبي في الجزائر-دراسة تحليلية تقييمية للفترة 2005-2020- أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة خميس مليانة، 2022
- الخطيب، كمال احمد، "دور الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في فلسطين 1996 — 2003"، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2006
- دحماني رضا، دور سياسة التشغيل في التحول من الاقتصاد غير الرسمي الى الاقتصاد الرسمي دراسة تحليلية قياسية حالة الجزائر خلال الفترة 1970-2017، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاديات العمل، جامعة الجزائر، 2019.
- دوداح رضوان، طرق مكافحة الغش والتهرب الضريبي: دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع التحليل الاقتصادي
- رجراج أحمد، النظام الضريبي الجزائري تقييم الأداء وتحديات المرحلة المقبلة، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2003/2004
- سعيد هتمات، دراسة اقتصادية وقياسية لظاهرة التضخم في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2005-2006.
- شريف محمّد، السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص مالية عامة جامعة تلمسان، 2010
- صابة محمد، "برمجة نفقات التسيير في قطاع التعليم العالي والبحث العلمي ومكانتها في سياسة الميزانية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2008
- طالبي محمّد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر، 2001-2002.
- عبد الأمير شمس الدين، "الضرائب، أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية"، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر التوزيع، لبنان، ط 1 1970
- عبد الهادي مختار، الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية فرع التسيير، جامعة تلمسان، 2016

- عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2001-2012، رسالة ماجستير تخصص اقتصاد دولي ولتنمية المستدامة، جامعة سطيف، 2014.
- عفيفة بجاي شوكت، "التضخم الركودي في البلدان النامية والمتقدمة مع إشارة خاصة للعراق"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في الاقتصاد، جامعة المستنصرية، العراق، 2006.
- علي عزوز، آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي الواقع والتحديات، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الشلف، 2014.
- عمار ممدوح عبد القادر محمد الدوري، "تفعيل الدور التمويلي للضريبة من خلال العدالة الضريبية" دراسة حالة العراق"، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في الاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، 2009.
- عمار ميلود، أثر الإصلاحات الاقتصادية على فعالية النظام الضريبي في الجزائر خلال الفترة 1992-2012، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد التنمية، جامعة باتنة، 2012.
- العياشي عجلان، ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية فرع التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر، 2006.
- فنغور عبد السلام، تقييم سياسة الإصلاحات الجبائية في الجزائر منذ سنة 1992 تقييم وأفاق، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية
- قاسمي محمد، عصرنه الإدارة الجبائية ودورها في تفعيل السياسة الجبائية دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2006-2018، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص نقود، مالية وبنوك، جامعة البليدة، 2019.
- قاسمي محمد، عصرنه الإدارة الجبائية ودورها في تفعيل السياسة الجبائية دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2006-2018، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود، مالية وبنوك، جامعة البليدة 2
- قاشي يوسف، واقع النظام الضريبي الجزائري وسبل تفعيله، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص اقتصاديات المالية والبنوك، جامعة الجزائر، 2002.
- قجاتي عبد الحميد، دور السياسة الجبائية في تحقيق التوازن الاقتصادي -دراسة تحليلية وقياسية لحالة الجزائر للفترة 1980-2014 أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية وبنوك، جامعة أو البواقي، 2017.
- قجاتي عبد الحميد، دور السياسة الجبائية في تحقيق التوازن الاقتصادي -دراسة تحليلية وقياسية لحالة الجزائر للفترة 1980-2014 أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية وبنوك، جامعة أو البواقي، 2017.
- لحول إبراهيم، أثر السياسة الجبائية على النمو الاقتصادي في الجزائر دراسة قياسية خلال الفترة (1990-2017)، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص اقتصاديات المالية العامة، جامعة تلمسان، 2020.
- لخضر عبيرات، فعالية النظام الضريبي من خلال التحصيل في ظل التحولات الاقتصادية الراهنة دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الأغواط، 2018.
- لخضر عبيرات، فعالية النظام الضريبي من خلال التحصيل في ظل التحولات الاقتصادية الراهنة، دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الأغواط، 2018.
- لخضر عبيرات، فعالية النظام الضريبي من خلال التحصيل في ظل التحولات الاقتصادية الراهنة دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الأغواط، 2018.
- لشلح صافية، فعالية النظام الضريبي من خلال الإصلاحات الضريبية -دراسة النظام الضريبي الجزائري-، رسالة ماجستير في علوم التسيير تخصص دراسات محاسبية وجبائية، جامعة الأغواط، 2015.

- محمد طالي، السياسة الجبائية كأداة لاندماج الاقتصاد الجزائري في الاقتصاد العالمي، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية فرع التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر، 2012.
- محمود جمام، النظام الضريبي وأثاره على التنمية الاقتصادية - دراسة حالة الجزائر-، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة قسنطينة، 2010.
- مفتاح فاطمة، للنظم الضريبية الدولة، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الأولى ماستر محاسبة وجباية معمقة، السنة الجامعية 2019-2020
- مليكاوي مولود، حدود التنسيق الضريبي كآلية لتجسيد مفهوم الإقليمية المفتوحة، حالة الاتحاد الأوروبي، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر3، 2015
- منصور إيهاب، "العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين"، رسالة ماجستير، تخصص المنازعات الضريبية، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2003
- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي واشكالية التهرب دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية فرع التسيير، جامعة الجزائر، 2002
- وريدة عياش، الاقتصاد الخفي وأثاره على المتغيرات الاقتصادية الكلية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2018.

المكتبات العلمية والمقالات:

- أ.م.د. يسري مهدي السامرائي، م.م. ابتسام العزاوي، تحليل فاعلية السياسة الضريبية في العراق للمدة من 1980-1995، مقال منشور بالمجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، العراق، المجلد 02، العدد 06.
- آيت دحمان سيد علي، واقع الازدواج الضريبي وطرق تسويته في التشريع الجزائري، مقال منشور بمجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة الجلفة، المجلد رقم: 11، العدد رقم: 01 مارس 2018.
- بلواضح الجيلالي، ميمون نبيلة، "مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة"، ورقة بحثية مقدمة في فعاليات الملتقى الدولي حول إستراتيجية الحكومة في مكافحة البطالة في ظل التنمية المستدامة، جامعة المسيلة، 2011
- بن تريدي يحيى، ونادي راشد، قياس الضغط الضريبي في الجزائر دراسة تحليلية للفترة 2007-2017، مقال منشور بمجلة مجلة آفاق علمية، جامعة تامنغست، المجلد رقم 12، العدد رقم 04، سبتمبر 2020.
- بهناس العباس، السياسة الجبائية ومعايير تقييم فاعليتها، مقال منشور بمجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة الجلفة، المجلد رقم 01، العدد رقم 01، مارس 2008.
- بوخاري فاطنة، طافز هير، اشكاليه ظاهرة الاقتصاد الخفي في الجزائر بين واقع التشخيص وسبل العلاج دراسة تحليلية تقويمية- حالة الجزائر خلال الفترة 2000-2017، مقال منشور بمجلة دفاتر الميكاس، جامعة تلمسان، المجلد رقم: 18، العدد رقم: 02، ديسمبر 2022.
- بودلال علي، انعكاسات الاقتصاد الخفي على الاقتصاد الجزائري دراسة قياسية تحليلية، مقال منشور بمجلة الاستراتيجية والتنمية، جامعة مستغانم، المجلد رقم: 02، العدد رقم: 03، جويلية 2012.
- حسين محمود عبد الله، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في فعالية النظام الضريبي (دراسة تطبيقية في سورية)، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة دمشق، 2015

- حميد قرومي، أوجه تحسين الأداء والفعالية في المنظمات الاقتصادية، مقال منشور بمجلة معارف، المجلد رقم: 05، العدد رقم: 08، جامعة البويرة، جوان 2010
- حيان سلمان، اقتصاد الظل أو الاقتصاد الخفي، مقال منشور بمجلة جمعية العلوم الاقتصادية السورية، 2007
- خريف نادية، أساليب قياس الأداء والفعالية بالمؤسسة الصحية وسبل تطويرها، مقال منشور بمجلة رؤية اقتصادية، المجلد رقم: 02، العدد رقم: 03، جامعة الواد، ديسمبر 2012.
- درغوم محفوظ، نظام المعلومات والفعالية بالمؤسسة الجزائرية في اقتصاد السوق، مقال منشور بمجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المجلد رقم: 05، العدد رقم: 09، المدرسة العليا للتجارة، جوان 2010
- رحال نصر، موفق سهام، الضغط الضريبي كحافز للتهرب والغش الضريبي، مقال منشور بمجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الواد، المجلد رقم 02، العدد رقم 01، جوان 2018.
- زهرة حبو، إلياس النعمة، التهرب الضريبي الدولي، مقال منشور بمجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، المجلد رقم: 27، العدد رقم: 01، 2011.
- سالم الشوابكة: ازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل وطرائق تجنبه مع دراسة حالة تطبيقية مقارنة، مقال منشور بمجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم: 21 - العدد رقم: 02، 2005.
- سالم كاظم شاني الفتلاوي، ياسر علي محمد علوان الراجحي، قياس وتحليل اقتصاد الظل في واقع الاقتصاد العراقي للمدة (1995-2019)، مقال منشور بمجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، جامعة بابل -العراق-، المجلد رقم: 13، العدد رقم: 03، سبتمبر 2021
- سعيد بن شهر، قمان مصطفى، قراءة في الإصلاحات الهيكلية للنظام الجبائي الجزائري، مقال منشور بمجلة الدراسات المالية والمحاسبية المتقدمة، جامعة الجلفة، المجلد رقم: 04، العدد رقم: 02، أكتوبر 2020.
- شلال عبد القادر وآخرون، أثر الإصلاحات الضريبية على النظام الضريبي الجزائري، ورقة بحثية مقدمة في فعاليات الملتقى الوطني مساهمة النظام الجبائي الجزائري في تنويع الاقتصاد الوطني خارج قطاع لمحروقات يومي 18-19 أبريل 2018 بجامعة البويرة.
- طالبي محمد، أثر الحوافز الضريبية وسبل تفعيلها في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر، مقال منشور بمجلة اقتصاديات شمال افريقيا، جامعة الشلف، المجلد رقم 05، العدد رقم 06، جانفي 2009، ص: 318.
- طلال محمود كداوي، ميادة صلاح الدين تاج الدين، الاثر المتبادل بين غسيل الأموال والاقتصاد الخفي حالة عدد من الدول المتقدمة والناشئة للمدة 1990-2002، مقال منشور بمجلة تنمية الرافدين، الكويت، المجلد رقم: 87، العدد رقم: 29، 2007.
- عبد الخالق صيودة، "العلاقة بين الإدارة المحلية والإدارة الجبائية"، مقال منشور بالمجلة الجزائرية للمالية العامة، جامعة تلمسان المجلد رقم 02، العدد رقم 02، ديسمبر 2012.
- عمامرة ياسمينه وآخرون، إشكالية دمج الاقتصاد الخفي ضمن الاقتصاد الرسمي في الجزائر، مقال منشور بمجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الوادي، المجلد رقم: 05، العدد رقم: 01، جوان 2021

- عمرو هشام العمري، مرونة الهيكل الضريبي في ظل نظرية مراحل الهيكل الضريبي (دراسة مقارنة)، مقال منشور بمجلة التنمية والسياسات الاقتصادية، المجلد رقم 07، العدد 02، المعهد العربي للإحصاء والتخطيط، الكويت، يونيو 2005
- فاتح أحمية، أسباب وآليات التهرب الضريبي الدولي وطرق مكافحته، مقال منشور بمجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة، المجلد رقم: 09، العدد: 02، ديسمبر 2020.
- لعجال ياسمين، طارق الضب، اشكالية الازدواج الضريبي الدولي بين الآثار السلبية وفعالية الحلول الوطنية، مقال منشور بمجلة دفاتر السياسة والقانون، جامعة ورقلة، المجلد رقم: 08، العدد رقم: 15، جوان 2016.
- لوالبية فوزي، فلسفة النظام الضريبي وهيكله في الجزائر، مقال منشور بمجلة للدراسات الفلسفية والإنسانية المعمقة، جامعة الجلفة، المجلد رقم 02، العدد رقم 01، مارس 2019
- لبنة جولاح، علاقة الضغط الضريبي بالتهرب الضريبي في الجزائر، مقال منشور بمجلة العلوم الإنسانية، جامعة بسكرة، المجلد رقم 21، العدد رقم 02، نوفمبر 2021
- متاح على الخط https://www.mafhoum.com/syr/articles_07/suleiman.pdf تاريخ الاطلاع 2023/04/10
- محمد رضا توهامي، دراسة العلاقة بين الاقتصاد الرسمي والاقتصاد غير الرسمي في الجزائر -دراسة قياسية باستخدام نموذج الانحدار للفجوات الزمنية الموزعة المتباطئة ARDL، مقال منشور بمجلة الباحث الاقتصادي، جامعة الواد، المجلد رقم: 9، العدد رقم: 01، ديسمبر 2022.
- محمد فرحي، سياسة الإعفاءات الضريبية في الاقتصاد الجزائري وآثارها الاقتصادية والاجتماعية، مقال منشور بالمجلة الجزائرية للعلوم القانونية والسياسة، جامعة يوسف بن خدة الجزائر، المجلد رقم 38، العدد رقم 01، مارس 2001.
- محمد محمود رباب، القطاع غير المنظم في سوريا، الأسباب، الآثار الاقتصادية، مقال منشور بمجلة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم: 33، العدد رقم: 04، ديسمبر 2011.
- محمد وحسن خنجر، تقييم السياسة الضريبية في العراق وإمكانية دعم الطاقة الضريبية للمدة 1980-2012، مقال منشور بمجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العراق، العدد 45، 2015.
- مقال منشور بمجلة مجلة المقار للدراسات الاقتصادية، المركز الجامعي تيندوف، المجلد رقم: 02، العدد رقم: 02، ديسمبر 2018.
- مليكاوي مولود، الانفاق الضريبي في الجزائر وإشكالية التهرب الضريبي دراسة تحليلية تقييمية، مقال منشور بمجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة، المجلد رقم 04، العدد رقم 02، ديسمبر 2015
- مليكاوي مولود، برنامج العفو الجبائي: مقارنة جبائية لضبط اقتصاد الظل في الجزائر استنادا إلى تجارب دولية -، مقال منشور بمجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة، المجلد رقم 03، العدد رقم 02، ديسمبر 2014.
- منشورات وزارة المالية في الجزائر، المديرية العامة للضرائب
- مهداوي عبد القادر، الآليات القانونية الاتفاقية ل مكافحة التهرب الضريبي الدولي، مقال منشور بمجلة دفاتر السياسة والقانون جامعة ورقلة، المجلد رقم: 07، العدد رقم: 12، جانفي 2015.

– يسري مهدي حسن السامرائي، زهرة خضير عباس العبيدي، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي مقال منشور بمجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية و الإدارية، العراق، المجلد 04، العدد 09، 2012

– يوسف بودلة، كواديك حمزة، الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر وإشكالية دمج أنشطته في قنوات الاقتصاد الرسمي
– دراسة تحليلية،