

الأستاذ المسئول عن الوحدة التعليمية: بلوفي عبد الحكيم

المادة: الجبائية

الأستاذ المسئول على المادة: بلوفي عبد الحكيم

أهداف التعليم:

- التعرف على المفاهيم المختلفة للضرائب والرسوم

- كسب المعرفة حول النظام الجبائي الجزائري

- التحكم في تقنيات الجبائية وعلاقتها بالمحاسبة

المعارف المسبقة المطلوبة:

على الطالب أن يكون على دراية بالقانون التجاري والقانون الجبائي.

محتوى المادة:

1- مدخل للجبائية.

2- الإطار الجبائي للرسم على القيمة المضافة

3- الإطار الجبائي للرسم على النشاط المهني

4- الإطار الجبائي للضريبة على أرباح الشركات

5- الإطار الجبائي للضريبة على الدخل الإجمالي

6- الإطار الجبائي للضريبة الجزافية الوحيدة.

طريقة التقييم: امتحانات كتابية أو شفوية، فروض منزلية، دراسات ميدانية،

بطاقات قراءة

المراجع: المواد البيداغوجية المستخدمة في المقياس: كتب في الجبائية، الجرائد

الرسمية، قوانين الضرائب، مطبوعة، مواقع الانترنت خاصة موقع المديرية

العامة للضرائب.

المحاضرة الأولى: مدخل للجباية 1.

بعد دراستك لهذه المحاضرة تتكون لديك ملكة الفهم في ما يلي:

- 1- تطور النظرة إلى الضريبة وفق الفكر الاقتصادي
- 2- الأسس القانونية للضريبة وأهدافها وخصائصها
- 3- أنواع الضرائب

تمهيد: تعتبر الضريبة أهم الأدوات المالية المستعملة في تمويل الخزينة العمومية، كما تعتبر أداة لتوجيه الاقتصاد، ونظرا لهذه الأهمية فهي تكتسي الطابع القانوني من الناحية التشريعية والطابع الفني من حيث احتسابها والطابع الاقتصادي من حيث استعمالها في تنشيط العجلة الاقتصادية، وهذا ما سوف نطلع عليه في هذه المحاضرة.

ملاحظة هامة: أن بعض التهميش لم يأخذ بعين الاعتبار نظرا لمصدرها المتمثل في الأطروحات الخاصة بالأستاذ هي أطروحة الماجستير وأطروحة الدكتوراه وللإطلاع فهي موجودة في موقع الجامعة .

مدخل للجباية

1- تطور النظرة إلى الضريبة وفق الفكر الاقتصادي

تزامنا مع ظهور بعض الأزمات الاقتصادية والمالية، وعلى سبيل المثال أزمة الكساد الكبير سنة 1929 م، بدأ التفكير في مدى صحة وصلاحيّة الأسس التي كانت سائدة وفقا لتفكير الاقتصاديون الكلاسيكيون والقاضي بالأساس أن كل عرض يخلق الطلب الموازي له و كذلك عدم تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي.

الشيء الذي أدى بالضرورة إلى محاولة اتخاذ وتطبيق سياسات مالية تتماشى والمتطلبات الاقتصادية لمختلف الدول.

أ: الضريبة وفق الفكر الطبيعي، الكلاسيكي والنيوكلاسيكي:

أولا: الضريبة وفق الفكر الطبيعي "الفيزيوقراطي"

يعتبر الاقتصاديون الفيزيوقراطيون أول من بحثوا في الظواهر الاجتماعية، حيث اتخذوا بعض الأفكار فيما يخص القوانين التي تحكم الظواهر الاقتصادية، طبيعة النقود وضرورة حرية التجارة ، وبذلك اعتقدوا أن الأرض هي المصدر الوحيد للثروة، وذلك لاعتبار أنها الوحيدة التي تنتج فائضا صافيا والخاضع بالضرورة إلى الضريبة.

حيث ظهر هذا الفكر بصدور كتاب "الجدول الاقتصادية" عن الدكتور فرانسوا كيني بفرنسا في القرن الثامن عشر ميلادي، وبذلك فإن الفيزيوقراطيون يقسمون المجتمع إلى ثلاث طبقات:

- الطبقة المنتجة: وتمثل طبقة المزارعين الذين يحرثون الأرض، يملكونها أو يعملون بها وهم الذين يقومون باستخراج العائد الصافي.

- الطبقة العقيمة: وهي الطبقة التي تضم كل العاملين في التجارة والصناعة، حيث يعتبرها الفيزيوقراطيون طبقة ثانوية رغم مختلف الفوائد الناتجة عنها، وذلك لاعتبار أن منفعة هذه الطبقة لا تزيد من الثروة الوطنية في حين تقتصر فائدتها فقط على المجتمع بصفة خاصة¹

¹ - فتح الله ولعلو، الاقتصاد السياسي، مدخل للدراسات الاقتصادية، دار الحدائق، الطبعة الأولى، 1981، ص ص 104-

-طبقة الملاك: وتضم الطبقة التي تأخذ الناتج الصافي الذي تنتجه الطبقة المنتجة ، زيادة على أنها تقوم بمختلف الأعمال التي من شأنها زيادة إنتاجية الأرض(1).

ثانيا: الضريبة وفق الفكر الكلاسيكي:

إن مفهوم الضريبة عند الكلاسيكيين عرف عدة اتجاهات منها:

1 - الضريبة عند آدم سميث:

يعتبر آدم سميث من أهم رواد الفكر الكلاسيكي، حيث أنه من أشهر مؤلفاته "ثروة الأمم"، فقد جاء بأربعة قواعد موضوعية للضريبة كما يلي:

- **العدالة:** وذلك بفرض الضريبة على جميع الدخل دون استثناء وعلى الجميع، تبعا للقدرة التكاليفية للمكلفين بها.
- **اليقين:** معناه تحديد الضرائب المستحقة بدقة، وكذلك صياغة التشريع الضريبي بدرجة من السهولة مما يمكن تنفيذه دون تعسف.
- **الملاءمة في التحصيل:** ويقصد بها العمل على تسهيل سداد الضريبة ، وذلك بتسديدها من طرف المكلف على دفعات منتظمة في حالة عدم إمكانية السداد دفعة واحدة.
- **الاقتصاد في نفقات الجباية:** ومعناه الاقتصاد قدر الإمكان في النفقات المترتبة عن تحصيل الجباية².

2 - الضريبة عند جون باتيست ساي:

اشتهر ساي بقانون المنافذ والذي مفاده أن البضائع يتم تبادلها ببضائع أخرى وكل من باع منتجته بنقوده فإنه يستهلكها بشراء بضائع أخرى من بائع آخر، أي توازن الإنتاج مع الطلب.

وبذلك فإن الزيادة في النفقات العامة عن الإيرادات العامة ينتج عنها اختلال الميزانية، مما يؤدي إلى تمويل هذه الزيادة عن طريق القروض وما يترتب عنها

² - عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2006، ص 285.

بالضرورة من فوائد، ووفقا لهذا المبدأ يرى ساي ضرورة فرض الضريبة غرض مواجهة النفقات العامة³.

3- الضريبة عند دافيد ريكاردو:

اشتهر ريكاردو بنظرية الريع التي تعتمد على اتساع رقعة الأرض المستعملة نتيجة تزايد السكان.

حيث يرى ريكاردو أنه على الدولة اقتطاع الضرائب لكي تتمكن من مواجهة نفقاتها العامة، وفي المقابل عدم تدخلها في ميادين الزراعة، التجارة والصناعة⁴.

كما يرى ريكاردو أن الضريبة على الريع المفروضة فيما يخص الملكية العقارية تمس المالك العقاري ولا تمس سعر المستهلك، لأن المالك العقاري لا يتدخل في تكوين الأسعار الزراعية.

كما أنه لا يجذب الضرائب على الاستهلاك ليس لكونها تؤثر على القدرة الاستهلاكية للأفراد، بل لأنها تؤدي إلى المطالبة برفع الأجور.

- الضريبة وفق الفكر النيوكلاسيكي:

ظهر الفكر النيوكلاسيكي سنة 1871 م، حيث يعتبر امتدادا للفكر الكلاسيكي كما يتعلق بإشكالية تخصيص الموارد التي تعد نادرة، والتي لا يكون التغلب عليها ومواجهتها دون تدخل قوة منظمة وترك قوى السوق تعمل بصفة طبيعية في ظل ما تتطلبه قواعد المنافسة الكاملة

³- AINOUCHE MOHAND CHERIF. La fiscalité instrument dedéveloppement économique ; contribution à une approche économique de la réforme fiscale dans les pays en développement, référence cas algérienne, thèse doctorat d'état, institut des sciences économiques, université d'alger, 1992, p14.

⁴ - lbid,p14.

. حيث يرى النيوكلاسيكيون أن قيمة المواد تصدر عن منفعتها، فقيمة مادة تزيد عن قيمة مادة أخرى إذا كانت منفعتها بالنسبة للمستهلكين أكبر من منفعة المادة الثانية.

كما يفترضون وجود مردودية متناقصة للمؤسسات وبالمقابل وجود قابلية لتجزئة السلع، أي أن المردودية المتناقصة للمؤسسات لا تكون بصفة ملازمة، إذ يمكن لهذه المردودية أن تأخذ حالات مختلفة، فإذا كانت متزايدة في فرع مؤسسة فإن هذا يعني أنه في الفرع الذي تنتمي إليه أن هناك مؤسسة قادرة على احتكار السوق، أي أن المؤسسة قادرة على تغطية الطلب المتزايد بتكلفة أقل عن طريق فرضها لسعر أقل من أسعار الآخرين⁵

كما يتم تدخل الدولة عن طريق الضرائب من خلال فكرة المردودية المتناقصة للمؤسسات المفترضة من طرف نموذج أصحاب التوازن، والذي يدفع الدولة إلى مراجعة أسعارها بصفة أكثر على هذه المؤسسات، كي تتقارب تكاليفها الحدية للإنتاج مع تكاليف المؤسسات الأخرى.

كما أن افتراض قابلية السلع إلى التجزئة لا ينطبق على العديد من السلع العامة والمستهلكة بشكل جماعي كالإنارة العمومية مع وجود إمكانية لعرضها من طرف الخواص، ومفاده أن الفرد لا يمكن أن يتحمل تكلفتها لوحده، وهنا يأتي دور الدولة فتتدخل لتوفر هذه السلعة مجاناً مقابل تعويض ذلك عن طريق الاقتطاعات المفروضة على مختلف الأفراد.

ب- الضريبة وفق الفكر الاقتصادي الحديث:

لقد تغير مفهوم الضريبة في الفكر الاقتصادي الحديث حيث يرى أصحاب هذا الفكر أن للضريبة دوراً هاماً ومنهم:

أولاً: الضريبة في الفكر الكينزي:

⁵ - فتح الله لعلو، مرجع سبق ذكره، ص 127.

إن ظهور الأزمة العالمية التي هزت الاقتصاد الرأسمالي سنة 1929 م، والمتجلية في انهيار الأسواق المالية، انكماش الطلب وانتشار البطالة، أدى إلى خلق فكر اقتصادي جديد لجون ماينرد كينز والذي يدعو بدوره إلى إدماج اقتصاد المالية العامة ضمن النظرية الاقتصادية، وذلك بصياغتها في كتابه الشهير "النظرية العامة للاستخدام والنقود والفائدة" سنة 1936 م⁶

حيث أنه قدم انتقاداته لمبادئ التحليل الكلاسيكي في ضوء تحليله للأزمة التي كانت سائدة آنذاك، حيث يرى كينز أن للنقود دور كبير في الحياة الاقتصادية باعتبارها وسيط للتبادل، مقياس للقيمة ومستودع لها في حين كانت تعتبر وفقا للفكر الكلاسيكي حيادية ولا أثر لها على الاقتصاد وسلوك الأفراد. كما حاول إيجاد كيفية لمواجهة البطالة في حالة التشغيل الكامل والتي لم تأخذ في الحسبان من قبل رواد الاقتصاد الكلاسيكيون⁷.

كما انتقد فكرة التوازن التلقائي بفعل قوى اليد الخفية تبعا لحيادية الدولة، وبذلك فإن توسيع نطاق وظائف الدولة هو الوسيلة التي تؤدي إلى نجاح المؤسسات الاقتصادية، أما فيما يخص مجال الجباية، فإن الدولة تسعى إلى التقليل من الميل الحدي للاستهلاك لبعض الفئات الاجتماعية إذا ما عمدت إلى رفع الضرائب التي تصيب مداخيلها.

فقد ارتكز كينز ضمن مفهومه على الفعالية الحدية لرأس المال، الميل الحدي للاستهلاك ومعدل الفائدة وكذلك الطلب الفعال الذي يستوجب على الدولة تفعيله عن طريق قيامها بالاستثمارات العمومية الضخمة، وبذلك يمكن القول أن التحليل الكينزي لتوازن كلا من العمالة والدخل يؤدي إلى تشجيع تدخل الدولة من أجل دعم الطلب الفعلي.

كما أشار إلى إمكانية التأثير على مستوى الطلب على الاستهلاك من قبل الدولة، وذلك عن طريق إعادة توزيع الدخل وفقا للسياسة الضريبية، ويتحقق ذلك بفرض ضرائب عالية على الدخل المرتفعة مقابل الحد أو الإعفاء الضريبي على الدخل المنخفضة، وهذا من شأنه أن يزيد من مستوى الاستهلاك وبالتالي الطلب

6 - مرازقة صالح تطور السياسة الجبائية في الجزائر دراسة تحليلية مستقبلية، أطروحة دكتوراه دولة مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، 2003، ص 8.

7 - عبد اللطيف بن أشنهو، مدخل إلى الاقتصاد السياسي، ديوان المطبوعات الجامعية، ص ص 440-441.

الفعلي، كما أنه يتم استعمال السياسة الضريبية كأداة لتشجيع الاستثمار نتيجة لمختلف الإعفاءات الضريبية الممنوحة والمطبقة على مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسات من بيع، شراء . . . الخ⁸.

ثانيا: الضريبة وفق الفكر النقدي:

تعتبر المدرسة النقدية امتدادا للفكر النيوكلاسيكي، وذلك عن طريق مختلف الأفكار التي جاءت بها وانتقادها لهذا الأخير خاصة ما تعلق بعجز النظرية الكينزية في إدارة رأسمالية الدولة الاحتكارية، ومن بين الانتقادات الموجهة للسياسة الكينزية نذكر ما يلي⁹.

- الاعتماد على السياسة المالية والضريبية ورفع معدلات التضخم لم يساهم في حل المشكلات الاقتصادية.
- رأوا بأنه هناك إمكانية لإستعمال سعر الفائدة وتشجيع الائتمان، خلافا لما جاء به كينز.
- اعتبروا أن تخفيض الضرائب يؤدي إلى زيادة حجم الادخار الخاص وبالتالي رفع الاستثمار الخاص.

8 - عبد اللطيف بن أشنهو، مرجع سبق ذكره، ص440.

9 - رمزي زاكي، الاقتصاد العربي تحت الحصار، مركز الدراسات الوحدة العربية، بيروت، 1989، ص 91.

المحاضرة الأولى: مدخل للجباية 2.

II الأسس القانونية للضريبة و أهدافها

وجدت الدولة الحق في فرض الضرائب و التزام المواطنين بأدائها عن طريق نظرية المالية العامة والتي انقسمت بدورها إلى تيارين كبيرين كل منهما تابع إلى فترة تاريخية معينة، أولهما نظرية العقد الاجتماعي و المنفعة و ثانيهما نظرية التضامن الاجتماع ، و سنقوم بالتعرض لكلتا النظريتين فيما يلي:

أ : الأسس القانونية للضريبة

أولاً : نظرية المنفعة و العقد الاجتماعي :

قد حاولت النظرية التقليدية تأسيس حق الدولة في فرض الضريبة على أساس فكرة المنفعة التي تعود على المواطنين مقابل دفع الضريبة، و المتمثلة في الانتفاع بخدمات المرافق العامة المختلفة، مما جعلها الحجية القانونية لفرض الضريبة و إلزام الأفراد بأدائها.

ويقصد بهذه النظرية ارتباط المواطن بعقد معنوي بينه و بين الدولة يسمى العقد الاجتماعي ويتمثل هذا العقد في تنازل المواطنين عن جزء من حرياتهم لحماية باقي أفراد المجتمع، كما أنهم بمقتضى عقد مالي يلتزمون بدفع الضرائب مقابل المنافع التي تعود عليهم من نشاط الدولة. وقد اختلف أنصار هذه النظرية في تكييف طبيعة هذا العقد حيث اعتبره البعض كآدم سميث بأنه عقد بيع خدمات، فالدولة تباع خدماتها للأفراد مقابل التزامهم بدفع ثمن هذه الخدمات في صورة ضرائب ، والبعض الآخر اعتبره عقد شركة حيث أن الدولة شركة إنتاج كبيرة و أفراد المجتمع هم الشركاء فيقوم كل منهم بأداء عمل معين ويتحمل في سبيل ذلك

نفقات خاصة كما يقوم مجلس إدارة هذه الشركة المتمثل في خدمات المرافق العامة.

بتحمل النفقات العامة بالتالي يتعين على هؤلاء المساهمين المشاركة في هذه النفقات في صورة ضرائب تفرضها عليهم الدولة.

كما أن البعض الآخر يعتبر هذا العقد عقد تأمين أي أن المواطنين يقومون يدفع الضرائب للدولة كتأمين على الجزء الباقي من أموالهم و الانتفاع بها على أحسن صورة، و من ثم تعتبر الضريبة قسط التأمين الذي يدفعه الأفراد مقابل حماية الدولة الجزء الباقي من أموالهم و أرواحهم.

و تتميز هذه العملية بإجبار المواطنين بتسديد مقدار من الضرائب يتناسب مع مداخيلهم ومقدرتهم التكلفية استنادا إلى ضرورة تناسب قسط التأمين مع محل التأمين، و بما أن عقد التأمين يلزم المؤمن بتعويض المؤمن عليه عن الأضرار التي تلحق بأمواله، و هذا ما لا تقوم به الدولة إلا في الوقت الحالي أو الماضي كما أن هذه المقاربة تجعل وظيفة الدولة مقتصرة على حفظ الأمن مما يجعلها دولة حارسة و ليست الدولة المتدخلة و المنتجة.

ثانيا: نظرية التضامن الاجتماعي:

ترتكز هذه النظرية على فكرة أساسية مضمونها هو أن المواطنين مسلمون بضرورة وجود دولة تعمل على تحقيق مصالحهم و إشباع احتياجاتهم، و عليه ينشأ تضامن اجتماعي بين الأفراد يلزمهم بأداء الضريبة، كل حسب مقدرته التكلفية، حتى تتمكن هذه الدولة من القيام بوظائفها المتعددة وتوفير الخدمات العمومية لكل المواطنين، بالإضافة إلى ذلك فإن نظرية التضامن الاجتماعي مرتبطة بفكرة السيادة التي تمارسها الدولة على مواطنيها لإلزامهم و إجبارهم على أداء الضريبة سواء كانوا مواطنيها أو أجانب مقيمين فيها.

ب: المبادئ العامة للضريبة:

تعرف على أنها مجموعة القواعد و الأسس التي يجب على المشرع إتباعها ومراعاتها عند وضع أسس نظام ضريبي في الدولة، و هي ذات منفعة مزدوجة فهي تحقق مصلحة المكلف بالضريبة من جهة، و من جهة أخرى مصلحة الخزينة

العمومية. و تعتبر هذه المبادئ بمثابة دستور عام ضمني تخضع له الأصول القانونية للضريبة، و يجب على الدولة احترام هذه المبادئ عند فرض الضريبة و إلا اعتبر ذلك تعسفا و ظلما صريحا للأفراد المكلفين بها.

وقد قام آدم سميث بوضع أربعة قواعد صاغها في كتابه "بحث عن طبيعة و أسباب ثروة الأمم" الصادر سنة 1776 و تتلخص هذه القواعد فيما يلي:

أولا : قاعدة العدالة:

وضعت هذه القاعدة للقضاء على الامتيازات التي كانت سائدة في الأنظمة السياسية القديمة، حيث كانت بعض الطبقات معفاة من دفع الضرائب. و بتطبيق هذه القاعدة تم إخضاع كل الفئات الاجتماعية للضريبة تفاديا لإثقال العبء الضريبي لفئة دون أخرى و كما ذكر آدم سميث في كتابه المشهور "ثروة الأمم" أنه: "يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية وفقا لمقدرتهم النسبية بقدر الإمكان" و تفسيراً لهذه العبارة تم الربط بين العدالة و الضريبة النسبية التي تحدد سعر نسبي للضريبة من دخل الفرد، أي أن النسبة المقتطعة من وعاء الضريبة دائماً واحدة مهما كان مقدار المادة الخاضعة للضريبة، و بما أن الضريبة النسبية تعد أشد ثقلاً على الفئات المحدودة الدخل من تلك المرتفعة الدخل فإنها عاجزة عن تحقيق العدالة المنشودة عند فرض الضريبة و المساواة بين المكلفين بالضريبة. ونظراً لذلك فقد اتجه علماء المالية في العصر الحديث إلى الأخذ بفكرة الضريبة التصاعدية بمعنى فرض الضريبة تتغير حسب تغير المادة الخاضعة للضريبة. بمعنى أن ذوي الدخل المحدودة تفرض عليهم نسبة أقل من تلك المفروضة على ذوي الدخل المرتفعة و بهذا المفهوم فإن الضريبة التصاعدية تحقق قدراً أعلى من العدالة و المساواة بين المكلفين بها، وفي هذا الإطار لا بد من الحديث عن مبدأين هاميين هما: مبدأ شمولية الشخصية و مبدأ شمولية الضريبة المادية

1- مبدأ الشمولية الشخصية للضريبة:

أي أن الضريبة تفرض على كافة المواطنين الخاضعين لسيادة الدولة أو التابعين لها سياسياً أو اقتصادياً ، و لا تقتصر على المواطنين المقيمين بها بل تمتد المقيمين في الخارج إذا كانت لهم أملاك داخل إقليم الدولة وفقاً لمبدأ التبعية السياسي، كما تشمل الأجانب المقيمين في إقليم الدولة وفقاً لمبدأ التبعية الاقتصادية.

و هذا المبدأ العام يفقد شموليته إذا وردت عليه بعض الاستثناءات كالإعفاءات المقررة لبعض أعضاء السلك الدبلوماسي و كذلك الإعفاءات التي ترد في القوانين الضريبية لصالح بعض الأشخاص تحقيق الأغراض الاقتصادية أو اجتماعية.

2 - مبدأ الشمولية المادية للضريبة: و يقصد به أن تفرض الضريبة على كافة الأموال والعناصر المادية سواء كانت دخول أو ثروات فيما عدا ما نص عليه القانون الضريبي على استثنائه بشكل صريح. و من أجل تدعيم مبدأ العدالة الضريبية فقد أخذت العديد من النظم الضريبية بنظام الضرائب الشخصية الذي يأخذ بعين الاعتبار عند فرض الضريبة شخص المكلف وظروفه ومركزه المالي و حالته الاجتماعية على غرار نظام الضرائب العينية، فالمرجع لا يهتم إلا بالمادة الخاضعة للضريبة و يقتصر هذا النظام على الضرائب غير المباشرة بأنواعها المختلفة.

ثانيا: قاعدة اليقين:¹⁰ و يقصد بها أن الضريبة يقينية و واضحة و محددة بشكل قاطع دون أي غموض أو إبهام و ذلك لتمكين المكلف بالمعرفة المسبقة لموقفه الضريبي من حيث الضرائب الملزم بأدائها و معدلها و كافة الأحكام القانونية المتعلقة بها كذلك لمعرفة حقوقه نحو إدارة الضرائب والدفاع عنها، فعدم الوضوح يؤدي إلى تخوف المكلفين من النظام الضريبي مما يصعب الأمر عليهم و على إدارة الضرائب .

ثالثا: قاعدة الملائمة في الدفع:

ويقصد بهذه القاعدة إجبارية تنظيم قواعد الضريبة بشكل يلائم ظروف المكلفين بها وتسهيل دفعها خاصة ما يتعلق بموعد التحصيل و طريقته و إجراءاته، و الهدف من هذه القاعدة هو تجنب تعسف الإدارة الضريبية في استعمال سلطتها بما يتعلق بإجراءات التصفية و التحصيل.

و قد نتج عن هذه القاعدة قاعدة الاقتطاع من المصدر الخاصة بالضريبة على الدخل باعتبار أن الاقتطاع من المصدر ملائم لكل من المكلف و إدارة الضرائب في نفس الوقت.

¹⁰ - المرجع السابق.

رابعاً: قاعدة الاقتصاد في النفقة:

بما أن الضرائب مورد هام تعتمد عليه الدولة فإنها تسعى لتحصيل الضريبة بأسهل الطرق و التي لا تكلف إدارة الضرائب مبالغ كبيرة لضمان فعالية الضريبة و عدم تجاوز النفقات الحد المعقول .

ج : أهداف الضريبة:

إن هذه الأسس والقواعد وكذا الأهداف الضريبية لابد وأن تحترم في كل أنواع الضرائب سواء الضرائب العادية بما فيها الضرائب العقارية أو الأخرى أو النفطية أو غيرها.

إن الغرض من فرض على المكلفين هو تحقيق مجموعة من الأهداف معينة، يأتي في مقدمتها الهدف التمويلي، باعتبارها مصدراً هاماً للإيرادات العامة بالإضافة إلى الأهداف المالية و السياسية والاقتصادية الأخرى.

و قد تطورت هذه الأهداف، بتطور دور الدولة ففي ظل السياسة المالية التقليدية، عندما كانت فكرة الدولة الحارسة مهيمنة، كان الهدف من الضريبة هدفاً مالياً بحتاً. أي أن الدولة تسعى للحصول على الإيرادات التي تمكنها نفقاتها المحدودة من أجل تسيير المرافق العامة. أي أن دور الضريبة كان محايداً كدور الدولة في ذلك الوقت ، بمعنى أنه لا يترتب على فرضها أي أثر في الجوانب الاقتصادية أو الاجتماعية للأفراد فيما يخص توزيع المداخل أو التأثير في قراراتهم الاقتصادية المختلفة التي يجب أن يتم أخذها تبعاً لموازن القوى المؤثرة في السوق.

إن تطور دور الدولة، واتساع رقعة أنشطتها ومهامها و تدخلها في الحياة الاقتصادية بصورة فعالة أدى إلى تطور استعمال الآلية الضريبية، حيث أصبح الاقتطاع الإجباري الذي بمثابة وسيلة أساسية في يد الدولة تستعملها لتحقيق أهدافها السياسية و الاقتصادية والاجتماعية فهي تمثل أداة من أدوات السياسة الاقتصادية، و إن كان استعمالها في سبيل تحقيق أهداف معينة و هذا وفق هيئة

النظام الاقتصادي و وفق درجة النمو الاقتصادي. إذ يختلف دورها حسب الإيديولوجية و المعتقدات المهيمنة في الدولة.

كما أن للضريبة دورا هاما في البلدان النامية، بصفة أساسية، في تعبئة الموارد المالية و توجيهها نحو المشاريع التي تحقق أغراض التنمية و الأهداف النهائية للسياسة الاقتصادية لذا فهي تستخدم في تشجيع الادخار، و بناء الاستثمارات و توجيهه إلى الأنشطة الاقتصادية المنتجة.

فالجزم بأن للضريبة هدف أساسي يتمثل في تغطية الأعباء العامة، يتضمن أو يجر إلى ثلاثة فرضيات:

1 - إن هدف مالي للضريبة وهو تغطية الأعباء العامة.

2 - للضريبة أهداف أخرى غير الهدف المالي قد يكون، اقتصادية أو اجتماعية.

3 - عند تعدد أهداف الضريبة، تمنح الأولوية للهدف المالي. وهناك عدة نظريات تطرقت للأهداف الضريبة.

أولا : الهدف المالي للضريبة:

إن النظرية الكلاسيكية ترى أن تغطية النفقات العمومية هو الهدف الوحيد لضريبة و لا يكون لها أي تأثير اقتصادي. إن هذا المفهوم، الذي يحصر دور الضريبة في تغذية صناديق الخزينة العمومية ويعطيها وظيفة مالية بشكل مطلق، يرتبط بشكل وثيق بفكرة الدولة الحارسة. بالتالي المستوى الاقتصادي والاجتماعي فهي تتصف بالحياد في مهامها. ولا يمكن تسجيل أي تأثير على أما اليوم فلا يمكننا الدفاع عن فكرة حيادية الضريبة، لأنه في الواقع من المستحيل الاقتراع عن طريق الجبر الضريبي ربع الناتج الداخلي الخام دون أن تكون هناك انعكاسات و مضاعفات اقتصادية هامة. فالاقتراع الضريبي يقلص من القدرة الشرائية للأفراد، مما يحدث انعكاسات اقتصادية. في نفس السياق، فالضريبة تزيد من أسعار الغلال و السلع و بالتالي تؤثر في حجم استهلاكها. لقد مال مناصرو الفكرة الحديثة لحيادية الضريبة، إلى تليين مواقفهم، فدون إنكار الانشغالات الاقتصادية للضريبة،

راح هؤلاء إلى التوصية بـ "حيادية نسبية": يجب أن تكون الضريبية محايدة إزاء وسائل الإنتاج.

هنا يظهر الاعتراف بممارسة الضريبة تأثيرا اقتصاديا، لكن يجب أن يتم تجنب إحداث اضطرابات على مستوى الجهاز الاقتصادي، أن يشجع بعض الدورات الإنتاجية على دورات أخرى. بالتالي، فإن الضرائب التراكمية على رقم الأعمال، تشجع المؤسسات المندمجة عموديا بالنسبة للمؤسسات المندمجة أفقيا، و بالتالي تحدث مضاعفات اقتصادية سلبية. فتبني اعتبارات إنتاجية فقط يؤدي إلى نمو و تطوير أشكال معينة من الإنتاج على حساب الأخرى، لذا ظهر من الضروري استبدال الضريبة التراكمية على المعاملات بالرسم على القيمة المضافة، التي تضمن حيادية الضريبة فيما يخص وسائل الإنتاج.

و يرفض مؤيدو فكرة حيادية الضريبة، حاليا، الشكل التدخل الذي يراد أن يمنح للضريبة في الميدان الاقتصادي، حيث يرون أن الضرائب هي وسائل معدة للاقتطاع و ليس للتوجيه، "فالجباية عبارة عن عملية جراحي، ليست للجسم بل للمحفظة، فلا يمكننا ان نوجه بواسطة مشروط، الذي يستعمل أصلا للتقطيع.

بالرغم من التحفظات المعبر عنها اتجاه التدخل الجبائي، يتضح اليوم وجود أهداف أخرى يمكن أن تمنح للضريبة إلى جانب الهدف المالي، هذا الأخير لم يعد الهدف الأساسي للضريبة كما هو الحال بالنسبة للدولة الرأسمالية فتتمثل في تحقيق الاستقرار عبر الدورة الاقتصادية عن طريق تخفيض الضرائب أثناء فترة الانكماش لزيادة الإنفاق و زيادتها في فترة تضخم من أجل امتصاص القوة الشرائية كما قد تستخدم لتشجيع نشاط الاقتصادي معين، بمنحه فترة: إعفاء المواد الأولية اللازمة لهذا النشاط، باعتباره نشاطا حيويا يحقق التنمية الاقتصادية.

ثانيا: الأهداف الأخرى للضريبة:

يمكن أن تستهدف الضريبة عدة فئات من الأهداف خارج الهدف المالي المتمثل في ملء صناديق الخزينة العمومية: فهي يمكن أن تستعمل لتحقيق أغراض اقتصادية، كما تعمل على تجسيد أهداف اجتماعية.

1- الهدف الاقتصادي أو هدف التعديل أو التوجيه الاقتصادي:

يمكن للضريبة أن تحدث أثرا اقتصاديا عاما أو أثرا انتقائيا حسب القطاعات الاقتصادية. ففيما يخص الأثر الاقتصادي العام، يمكن أن تعتبر أن الضريبة يمكن أن توجه لامتصاص الفائض من القدرة الشرائية و إلى محاربة التضخم. ففي هذا الجانب لدينا العديد من الأمثلة ابن التقت العديد من الضرائب التي لها هدف اقتصادي شامل.

إن مثل هذا الاستخدام للجباية في محاربة التضخم يسجل في إطار السياسة الجبائية الظرفية الآنية و عرفت هذه السياسة ظهورا مميزا من خلال سياسية " المرونة الجبائية " التي قادتها الولايات المتحدة الأمريكية من طرف الرئيسين "كينيدي و " جونسون "، كذلك من خلال سياسية " توقف ثم انطلق الأمريكية من طرف الرئيسين « stop and go » البريطانية، و عبر الإصلاحات الضريبية في الجزائر، منذ سنة 1990، من خلال الامتيازات الجبائية التي منحتها المؤسسات الاقتصادية بهدف التنشيط و إنعاش الاقتصاد الوطني.

في بعض الأحيان، تقوم الضريبة بعمل انتقائي، لما تميل الدولة إلى تشجيع قطاع اقتصادي معين مثل قطاع السكن، فتقوم عندها بسن إجراءات ضريبية تخفيفية لصالح هذا القطاع حتى يتمكن من التغلب على التكاليف الباهظة للبناء، أو تلك الإجراءات المتضمنة قرضا ضريبيا وسلسلة أخرى من التدابير¹¹ لفائدة السوق المالي (البورصة) في الجزائر منذ قانون مالية سنة 1995.

في بعض الأحيان تكون انتقائية الضريبة أكثر تخصصا: حيث لا يتعلق الأمر بتحفيز فرع إنتاجي معين بل كما يحدث في بعض الدول، فهي تعرف بتقنية "دفعة بعد دفعة"¹²، التي يمكن أن تتحقق من خلال "نظام الاعتماد" معناه أن الامتيازات الضريبية تمنح إلى المؤسسات المعتمدة ، حيث يرتبط الاعتماد باحترام بعض الشروط و التقيد ببعض الالتزامات الموافقة لأهداف السياسة الحكومية.

أخيرا، يمكن أن يمتد الأثر الاقتصادي ، ليس لتحفيز فرع إنتاجي معين ، لكن بالعكس الحد من نمو سريع، غير مرغوب فيه، لقطاع من القطاعات الإنتاجية، ترى فيها السلطات العمومية زيادة إنتاجها آثار مضرّة بصحة الاقتصاد الوطني.

¹¹ - قانون المالية الجزائري لسنة 1995، وقانون المالية الجزائري لسنة 1999.

2- الهدف الاجتماعي:

الذي يتمثل في استخدام الضريبة لإعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الفئات الفقيرة محدودة الدخل. على سبيل المثال أن يقرر المشرع الضريبي تخفيف الأعباء الضريبية على ذوي الأعباء العائلية الكبيرة كإعفاء بعض المؤسسات والجمعيات التي تقدم خدمات اجتماعية معينة من الضرائب، أو قد تساهم الضريبة في المحافظة على إمكانية اقتناء بعض السلع ذات الاستهلاك الواسع بفرض ضرائب منخفضة المعدل على السلع الاستهلاكية كالخبز و الحليب أو الحفاظ على الصحة العمومية بفرض ضرائب مرتفعة على بعض السلع التي ينتج عنها أضرار صحية كالمشروبات الكحولية و التبغ، أو بفرض ضرائب تصاعدية عالية على الدخول و على الشركات في نفس الوقت الذي خفضت فيه الضرائب على السلع الضرورية الواسعة الانتشار عكس السلع الكمالية التي فرضت عليها ضرائب مرتفعة.

وقد سمحت هذه الإجراءات الضريبية ، بشكل فعال من تحقيق نوع من العدالة الاجتماعية وذلك بزيادة القدرة الشرائية للفئات محدودة الدخل و الحد من تلك التي تتمتع بها الفئات مرتفعة الدخل، وقد تم تطبيق هذه السياسة في بعض دول اسكندنافيا و أدت إلى نفس النتائج. وهكذا نجد أن الضريبة تعتبر أداة من الأدوات التي تلجأ إليها الدولة لتحقيق الرفاهية العامة في الميادين الاجتماعية و الاقتصادية، وأن الهدف المالي للضريبة لم يعد هدفها الوحيد، لكن بالرغم من تعدد أهداف الضريبة، يبقى الهدف المالي صاحب الأولوية لما تتعارض الأهداف الأخرى للضريبة¹³ يمكن أن يتعارض الهدف المالي للضريبة مع أهدافها الاقتصادية أو الاجتماعية، و في هذه الحالة يجب أن يحظى بالأولوية، كمبدأ و أساس للهدف المالي، ومن الأمثلة التي يمكن عرضها لإيضاح هذه الفكرة والحالات أين يتحقق فيها هذا التعارض و الاختلافات. إن الضريبة الجمركية المرتفعة المفروضة من أجل حماية الصناعة الوطنية تسبب تقلصا في الإيرادات الضريبية لأنها تؤدي إلى انخفاض الواردات من السلع الأجنبية التي تنافس المنتجات الوطنية، و كذلك الضرائب المرتفعة على الثروة فهي حتى و إن كانت حصيلتها مرتفعة في البداية، إلا أنها تؤدي كذلك على المدى الطويل إلى تقلص

13 - المرجع السابق

إيراداتها، لأنها تؤدي إلى نقص حجم الثروة التي فرضت عليها هذه الضرائب. بينما يرى البعض، أنه يجب أن لا تكون الأولوية في مثل هذه الحالات للهدف المالي حتى تتمكن الدولة من تجسيد سياستها الاقتصادية و الاجتماعية. و لكن يجب أن نشير إلى أنه بالرغم من أهمية هذه السياسة الاقتصادية، فإن الدولة تستطيع تحقيق أهدافها النهائية دون الرجوع إلى الضرائب، فالدولة تستطيع مثلا اللجوء إلى سلطتها العمومية للتقليل من مستوى تعاطي المشروبات الكحولية عوض فرض ضرائب مرتفعة عليها، ويمكن لها كذلك أن تستخدم أداة النفقات العمومية في تحفيز المؤسسات التي تحظى لديها بالأولوية في خطة التنمية، لكن

أ- خصائص الضريبة:

الجباية تمثل مجموعة الأحكام التي يقوم عليها النظام الضريبي وكذا القواعد التي تنظم العلاقة بين الخاضعين للضريبة والإدارة الجبائية والنظام الضريبي يمثل مجموعة الضرائب المفروضة في المجتمع.

وقد اقترنت الضريبة بوجود السلطة في المجتمع السياسي منذ القديم و اعتبرت آنذاك مساهمة الفرد في خدمة المجتمع و تطور المجتمعات أدى إلى تطور مفهوم الضريبة إذ أصبحت تعرف بأنها: اقتطاع إجباري نقدي وتلقائي بدون مقابل آني وظاهر تمارسه الدولة باسم السلطة العمومية بهدف تغطية الأعباء والمصاريف العامة بعد إقراره من طرف الشعب عن طريق ممثليه في البرلمان... ومما سبق يمكن استخلاص بعض الخصائص المتعلقة بالضريبة، وذلك كمايلي: ¹⁴

1 - الضريبة اقتطاع نقدي:

يقصد بذلك أن المكلف يقوم بدفعها لصالح الدولة في صورة نقدية حيث كانت قديما بشكل علني، إما في شكل تسليم أشياء أو جزء من المحصول إلا أن نظام الضريبة العينة، لم يكن عادلا عند فرض الضريبة على الناتج الإجمالي دون النظر إلى تكاليف الإنتاج .

¹⁴ - رفعت المحجوب، "المالية العامة، دار النهضة، بيروت، 1997، ص 85.

2 - الضريبة فريضة إلزامية:

أي ليس للفرد الحرية في دفع الضريبة أو عدم دفعها ولا في اختيار مقدارها أو موعدها، بل هو مجبر على دفعها والامتناع عن دفعها يؤدي إلى العقاب على ذلك، وللدولة الحق في الحجز على أموال المكلف باستخدام طرق التنفيذ الجبرية لما لدينا الضريبة من امتياز على أموال الممول جميعها.

3 - الضريبة تدفع بدون مقابل:

إن الضريبة وفق الفكر المالي الحديث هي تضامن اجتماعي تفرض على كل الأفراد بغض النظر عن المنافع التي تعود عليهم من جراء قيام الدولة بدورها في النشاط الاقتصادي والاجتماعي، وبالتالي لا يتوقع المكلف أن تعود عليه الضريبة يمنفعة خاصة مباشرة، فهو يستفيد منها بصفة غير مباشرة.

4- الضريبة تفرض إجباريا من طرف الدولة:

تفرض الضريبة على كل شخص قادر على الدفع اتبعا لمقدرته المالية، وذلك حسب القواعد القانونية المحددة من قبل المشرع.

5 - الضريبة تحقق المنفعة العامة:

أي أن الضريبة لا تحصل بغرض الإنفاق على شيء معين بذاته بل لمواجهة نفقات عامة تخص مختلف الأفراد في المجتمع.

VI - أنواع الضرائب

1- الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة :

أن الضرائب المباشرة تقتضي ضرورة اقتطاع مباشر يمس دخل الأفراد أو المؤسسات أو الثروات التي كانت بحوزتهم، أما الضرائب غير المباشرة فتكون حين ينتج انتقال وتداول هذه الثروات بين الأشخاص.

ونظرا للصعوبة الموجودة في التمييز بينهما كان لا بد من وجود معيار التفرقة بينهما، فهناك معيار طريقة التحصيل وهو معيار إداري، فالضرائب المباشرة تستند على الجداول الاسمية تعرف بالورود " les roles " يبين فيها اسم المكلف، المادة الخاضعة للضريبة ومبلغ الضريبة الواجب دفعه وتاريخ

استحقاقها، أما الضرائب غير المباشرة فهي لا تجبي بمقتضى الجداول الاسمية لكنها تحصل كلما حدثت بعض الوقائع القانونية تؤدي إلى فرضها.

وهناك 1- معيار طبيعة المادة الضريبية فالضرائب المباشرة تفرض على مادة ضريبية تمتاز بالثبات والاستمرار أما الضرائب غير المباشرة فهي تفرض على وقائع وتصرفات مقطعة وعرضية.

2 - أما معيار رجعية الضريبة فهي الضرائب المباشرة يدفعها المكلف الحقيقي وهو الذي يتحملها قانونا، أما الضرائب غير المباشرة فيتحملها قانونا الذي يقوم باستردادها عن طريق تضمينها أو إدراجها في سعر السلعة.

2 - الضرائب الشخصية والضرائب العينية:

الضرائب الشخصية هي تلك الضرائب التي تأخذ بعين الاعتبار عند فرضها بظروف المكلف الشخصية والعائلية والمهنية والمالية، وهذا يؤدي إلى تكيف العبء الجبائي مع المقدرة التكلفة لكل مكلف. وهذا ما يبين قدرتها على تحقيق العدالة الضريبية إلا أن كثرة إعفائها ومعاملاتها الفردية المكلفين أدت إلى تعقيد إجراءاتها أما الضرائب الدينية فهي التي تفرض دون مراعاتها للظروف المكلف الشخصية والمالية ومن أمثلتها الضرائب الجمركية، الضرائب المفروضة على الاستهلاك.

3- الضرائب النسبية والضرائب التصاعدية:

الضريبة النسبية محددة بنسبة مئوية من مبلغ المادة التي ترسي عليها الضريبة وهي نسبة ثابتة أما الضريبة التصاعدية فهي نسب مئوية تختلف باختلاف مبلغ المادة التي ترسي عليها الضريبة وتزيد هذه النسبة مع زيادة مبلغ المادة وتكون عادة على شكل أجزاء كل جزء يخضع لنسبة معينة وتتصاعد هذه التسمية كل ما كانت القيمة الضريبية كبيرة أكثر وتصبح نسبة ثابتة عند مستوى معين والهدف من هذه الطريقة هو توزيع العبء الضريبي على كل أجزاء المبلغ مما يحقق العدالة الضريبية بحيث الذي يحصل على عائد أكبر يدفع ضريبة أكثر وفق مبدأ التدرج الذي اقترحه J . S Mill كما ينطبق على مبدأ Bently alien الذي يطالب بتقليل من التضحية الجبائية الإجمالية حيث قال أن الفرنك الذي يؤخذ من عند الغني يحدث تضحية أقل من الفرنك الذي يؤخذ من عند أقل غني

4 - الضرائب على الدخل والضرائب على الاستهلاك :

الضريبة على الدخل هي ضرائب تمس كل المداخل التي يحققها المكلف مثل الضريبة على الدخل الإجمالي وتتميز بالثبات و الاستمرارية. أما الضريبة على الاستهلاك فهي تكون عند كل عملية استهلاك للسلع والخدمات ومثال على ذلك الرسم على القيمة المضافة T . V . A

5- الضرائب على الثروة والضريبة على رأس المال:

يقصد بالضريبة على الثروة، الضريبة التي ترسي على الممتلكات العقارية سواء كانت بطبيعتها عقار أو منقولا أصبحت بالتخصيص عقار فعند الإمتلاك ترسي عليها ضريبة حقوق التسجيل وحينما تصبح ملك لصاحبها يرسي عليها مثلا الرسم العقاري. أما الضريبة على رأس المال فهي تفرض على رأس المال المنتج أي المستخدم في العملية الإنتاجية ورأس المال يعبر عن مجموع الأموال المستثمرة في تلك العملية شريطة أن تكون لها قيمة نقدية ويمتلكها الشخص المعني بالضريبة.